



SAVONIA

■ OPINNÄYTETYÖ - AMMATTIKORKEAKOULUTUTKINTO
YHTEISKUNTATIEDEIDEN, LIIKETALOUDEN JA HALLINNON ALA

SIIRTOHINNOITTELU

Nykyisen siirtohinnoittelumenetelmän soveltuvuuden
arviointi kansainvälisen konsernin suomalaisessa
tytäryrityksessä

TEKIJÄ: Kati Puputti

Koulutusala Yhteiskuntatieteiden, liiketalouden ja hallinnon ala			
Koulutusohjelma Liiketalouden koulutusohjelma			
Työn tekijä(t) Kati Puputti			
Työn nimi Siirtohinnoittelu, nykyisen siirtohinnoittelumenetelmän soveltuvuuden arviointi kansainvälisen konsernin suomalaisessa tytäryrityksessä			
Päiväys	18.4.2016	Sivumäärä/Liitteet	46/5
Ohjaaja(t) Arja Hukkanen			
Toimeksiantaja/Yhteistyökumppani(t) Finvector Vision Therapies Oy			
<p>Tiivistelmä</p> <p>Tämän opinnäytetyön tarkoituksena oli arvioida kansainväliseen konserniin kuuluvan suomalaisen tytäryrityksen käyttämän siirtohinnoittelumenetelmän soveltuvuutta. Yrityksen kokoluokitus muuttui pienestä ja keskisuuresta yrityksestä osaksi suurta konsernia omistajanvaihdoksen myötä, josta johtuen siirtohinnoitteludokumentaation vaatimus astui voimaan. Tässä yhteydessä oli luonnollista arvioida pitkään käytössä ollutta menetelmää ja sen soveltumista nykyiseen liiketoimintamalliin.</p> <p>Opinnäytetyön teoriaosuudessa kuvattiin siirtohinnoittelua ja siirtohinnoitteludokumentaation vaatimuksia. Siirtohinnoittelun teoriaan perehdyttiin tutkimalla kansallista ja kansainvälistä säädäntöä ja ohjeistuksia. Pääasiallisina lähteinä käytettiin Suomen verohallinnon muistiota siirtohinnoitteludokumentaatiosta ja taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön OECD:n kansainvälisen malliverosopimukseen liittyvää teosta Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010. Ajankohtaisen lisän teoriataustaan antoi OECD:n hallinnoiman veropohjien rapautumista ja voittojen siirtämistä estävän Base Erosion and Profit Shifting – projektin loppuraportit. Kyseisen projektin toimenpide-ehdotusten myötä myös keskeisenä lähteenä käytetty laki verotusmenettelystä tulee muuttumaan.</p> <p>Tutkimusosassa strategiana käytettiin toimintatutkimusta, sillä tarkoituksena oli arvioida siirtohinnoittelumenetelmän soveltuvuutta. Tutkimus alkoi vaihtoehtoisten siirtohinnoittelumenetelmien lyhyestä arvioinnista, arvioinnin perusteella siirtohinnoittelumenetelmää ei muutettu, joten nykyisen siirtohinnoittelumenetelmän käytännön soveltamiselle etsittiin soveltuvin vaihtoehto. Siirtohinnoittelumenetelmän arviointia varten tehtiin vaihtoehtoisia laskelmia. Laskelmien antaman tiedon perusteella tehtiin lopullinen päätös sovellettavasta siirtohinnoittelutavasta.</p> <p>Tämän opinnäytetyön tuloksena yhtiön siirtohinnoittelumenetelmää ei muutettu, mutta käytettävää menetelmää muokattiin vastaamaan paremmin nykyistä tilannetta. Lisäksi yritykselle luotiin vuokaavio siirtohinnoitteludokumentaation päivityksen tueksi.</p>			
Avainsanat			
Siirtohinnoittelu, siirtohinnoitteludokumentaatio, siirtohinnoittelumenetelmä			

Field of Study Social Sciences, Business and Administration			
Degree Programme Degree Programme in Business and Administration			
Author(s) Kati Puputti			
Title of Thesis Transfer Pricing, Evaluation of the Suitability of the Current Transfer Pricing Method in a Finnish subsidiary of a multinational group			
Date	18.4.2016	Pages/Appendices	46/5
Supervisor(s) Arja Hukkanen			
Client Organisation /Partners Finvector Vision Therapies Oy			
<p>Abstract</p> <p>The aim of this thesis was to evaluate the suitability of the transfer pricing method used in a Finnish subsidiary of a multinational group. The categorization of the Finnish subsidiary changed when it became part of a multinational group. This rendered the categorization from the small and medium-sized group to the large group. Therefore the requirement of transfer pricing documentation became effective. In this situation it was natural to evaluate the then current transfer pricing method and it's suitability in the current business model.</p> <p>The theory of transfer pricing was reviewed by researching national and international legislation and directions. The main sources used were the memorandum of the Finnish tax administration concerning transfer pricing documentation and Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 by the Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD. The final reports of the Base Erosion and Profit Shifting project by OECD gave a topical addition to theoretical background. As a consequence of those final reports the Tax Assessment Act used as a key reference will be reformed as well.</p> <p>The strategy used in the present study was action research. The aim was to evaluate the suitability of the transfer pricing method. The research began with a short evaluation of the optional transfer pricing methods. As a result of the evaluation, the transfer pricing method was not changed. Multiple alternative computations were made for the evaluation of the current transfer pricing method. The final decision how to implement the transfer pricing method was made based on the information received from the computations.</p> <p>As a result of the conclusion yielded by this thesis project, the transfer pricing method has not been altered. However, the transfer pricing method was revised to reflect the current situation. Also a flow chart was created to help updating the process of the transfer pricing documentation.</p>			
Keywords			
Transfer pricing, transfer pricing documentation, transfer pricing method			

SISÄLTÖ

1	JOHDANTO	6
2	SIIRTOHINNOITTELU	10
2.1	Etuyhteyden määritelmä.....	10
2.2	Markkinaehtoisuus	11
2.3	Siirtohinnoittelumenetelmän valinta.....	14
2.3.1	Markkinahintavertailumenetelmä	14
2.3.2	Jälleenmyyntihintamenetelmä	15
2.3.3	Kustannusvoittolisämenetelmä	15
2.3.4	Liiketoiminettomarginaalimenetelmä.....	15
2.3.5	Voitonjakamisen menetelmä	16
2.4	Konsernin sisäisiä liiketapahtumatyyppejä	16
3	SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINTI	18
3.1	Kansainvälinen ohjeistus	18
3.2	Suomen siirtohinnoitteludokumentaation vaatimus	18
3.3	Base erosion and profit shifting.....	20
3.4	Muutokset lakiin verotusmenettelystä	21
4	FINVECTOR VISION THERAPIES OY	23
4.1	Perustietoja Finvector Oy:stä	23
4.2	Siirtohinnoitteludokumentaatio Finvector Oy:ssä	23
4.2.1	Liiketoiminnan kuvaus	24
4.2.2	Kuvaus etuyhteyssuhteista.....	24
4.2.3	Tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista	25
4.2.4	Toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista.....	26
4.2.5	Vertailuarviointi.....	27
4.2.6	Siirtohinnoittelumenetelmä	28
4.2.7	Maakohtaisen dokumentaation sisältö.....	28
5	SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄN SOVELTUVUUDEN ARVIOINTI, FINVECTOR OY	30
5.1	Siirtohinnoittelun taustaa	30
5.2	Vaihtoehtona hallintopalvelumaksu	31
5.3	Siirtohinnoittelumenetelmän arviointi	31
5.4	Johtopäätökset sovellettavan siirtohinnoittelumenetelmän arvioinnista	35

6 POHDINTA.....	37
LÄHTEET JA TUOTETUT AINEISTOT	39
LIITE 1: EHDOTUS VEROTUSMENETTELYSTÄ ANNETUN LAIN MUUTTAMISESTA.....	41
LIITE 2: KAAVIO SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTAATION PÄIVITTÄMISEEN	43
LIITE 3: SIIRTOHINNOITTELULASKELMA, VAIHTOEHTO 1.....	44
LIITE 4: SIIRTOHINNOITTELULASKELMA, VAIHTOEHTO 2.....	45
LIITE 5: SIIRTOHINNOITTELULASKELMA, VAIHTOEHTO 3.....	46

1 JOHDANTO

Siirtohinnoittelu ja sen dokumentaation kansainväliset vaatimukset ovat jatkuvasti tarkentumassa Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestön OECD:n hallinnoiman veropohjien rapautumista ja voittojen siirtämistä estävän Base Erosion and Profit Shifting – projektin (BEPS) toimenpide-ehdotusten myötä. BEPS-projektin toimenpidesuunnitelma vuodelta 2013 määrittelee 15 avaintoimenpidettä, jolla projektin myötä on tarkoitus vähentää aggressiivista verosuunnittelua ja voittojen siirtämistä keinotekoisesti matalan verotuksen maihin. Vuoden 2015 lopussa toimenpide-ehdotuksista julkaistiin loppuraportit, jotka esiteltiin G20 maiden valtionvarainministereille ja johtajille. (OECD 2016.)

Tämän opinnäytetyön toimeksiantajana on Finvector Vision Therapies Oy (myöhemmin 'Yritys'), jonka toimiala on tekniikan tutkimus ja kehittäminen (TOL:72193), tarkemmin määriteltynä biotekniikan ja lääketieteen tutkimus ja tuotekehittely. Yrityksen vuoden 2014 liikevaihto on ollut 8,08 M € ja vuonna 2013 liikevaihto on ollut 6,93 M €. Yrityksen palveluksessa vuonna 2014 keskimäärin 51 henkilöä ja vuonna 2013 vastaava henkilömäärä oli 41. (Asiakastieto 2016.) Yrityksen toimipaikka on Kuopiossa, emoyhtiön toimipaikka sijaitsee Lontoossa Iso-Britanniassa ja koko konsernin ylimmän emoyhtiön toimipaikka Lausannessa Sveitsissä. Emoyhtiö Finvector Vision Therapies Ltd omistaa tytäryhtiön 100 prosenttisesti.

Opinnäytetyön tutkimuksen tavoitteena on arvioida nykyisin käytössä olevan siirtohinnoittelumenetelmän soveltuvuutta suomalaisen tytäryhtiön ja sen englantilaisen emoyhtiön välisissä liiketapahtumissa. Tavoitteena on selvittää, onko nykyistä siirtohinnoittelumenetelmää vaihdettava tai muokattava, jotta se vastaa sekä lainsäädännön että omistajatahon vaatimuksiin. Siirtohinnoittelumenetelmän luotettavan arvioinnin tueksi on perehdyttävä siirtohinnoittelun ja siirtohinnoitteludokumentaation teoriataustaan.

Tytäryrityksen lähimenneisyydessä on tapahtunut välillinen omistajanvaihdos, jonka johdosta on mahdollista, että uusi omistajataho tahtoo tarkastella olemassa olevan liiketoimintamallin tarkoituksenmukaisuutta. Omistajanvaihdon myötä yritykselle nousi tarve arvioida jo useita vuosia käytössä ollutta siirtohinnoittelumenetelmää tarkemmin. Tavoitteena on saada menetelmä vastaamaan käytäntöjä, joita omistajataho edellyttää alakonsernin osalta. Lisäksi on otettava huomioon tulevat lakimuutokset liittyen siirtohinnoittelun dokumentointivelvoitteeseen ja dokumentoinnin sisältöön (VM.FI 2015b).

Yrityksen kokoluokitus muuttui omistajanvaihdon myötä pienestä ja keskisuuresta yrityksestä (pk-yritys) suureksi yritykseksi, jolloin myös konsernissa sovellettava siirtohinnoittelu on lain mukaan dokumentoitava. Konsernin keskinäisten liiketoimien määrä on kohtalaisen suuri, jolloin siirtohinnoitteludokumentoinnilla on konsernin kannalta merkittävä vaikutus. Konsernin ylin emoyhtiö on tehnyt siirtohinnoitteludokumentoinnista toimeksiannon kansainvälisen tilintarkastusorganisaation kanssa syksyllä 2015. Kyseinen siirtohinnoitteludokumentaatio sisältää koko konsernin toimintoja yleisesti kuvaavan pääraportin 'Master File'n, paikallisia toimintoja kuvaavan 'Local file'n sekä maakohtaisia toimintoja kuvaavan 'County-by-Country' raportin.

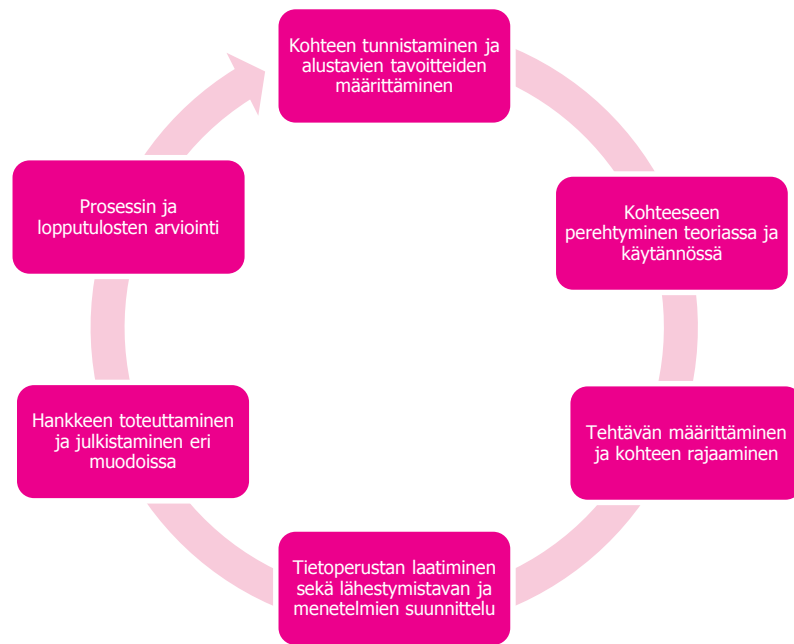
Opinnäytteen teoriaosuudessa käsitellään siirtohinnoittelua, erilaisia siirtohinnoittelumenetelmiä ja siirtohinnoitteludokumentaation vaatimuksia. Pääasiallisina lähteinä on käytetty OECD:n siirtohinnoitteluun liittyviä dokumentteja, lainsäädäntöä ja Jaakkolan ym. (2012) Siirtohinnoittelu käytännössä – kirjaa. Siirtohinnoitteludokumentoinnista kuvataan yleisesti sen nykyiset vaatimukset sekä kyseiset asiat Finvector Oy:ssä. BEPS-projektista kerrotaan siirtohinnoitteluun vaikuttavat toimenpiteet.

Tutkimusosuudessa perehdytään konsernissa meneillään olevaan siirtohinnoitteludokumentaatioprosessiin ja yrityksessä tällä hetkellä käytössä olevaan siirtohinnoittelumenetelmään. Siirtohinnoitteludokumentaatioprosessiin tutustuminen tapahtuu osallistumalla haastatteluihin ja perehtymällä laadittuihin dokumentaatioihin. Yksi osa tutkimusta on vaihtoehtoisten siirtohinnoittelumenetelmien läpikäyminen. Siirtohinnoittelumenetelmien läpikäyminen tapahtuu teoriaan tutustumalla. Nykyisin käytössä olevaan siirtohinnoittelumenetelmän soveltuvuutta arvioidaan erilaisten Excel-pohjaisten laskelmien avulla ja näin tutkitaan löytyykö menetelmän soveltamiseen vartenotettavia vaihtoehtoja. Vaihtoehdot käydään läpi konsernin talouspäällikön kanssa. Koska siirtohinnoitteludokumentaation sisältö ei ole julkista tietoa, siirtohinnoitteludokumentaatioprosessi kuvataan tässä työssä yleisellä tasolla. Myös tehdyistä laskelmista on vain yleisen tason esimerkit. Itse työssä on käytetty ajantasaisia lukuja vuodelta 2015. Yhtenä osana tutkimusprosessia on lisäksi vuokaavion laatiminen helpottamaan siirtohinnoitteludokumentaation päivittämistä tulevaisuudessa.

Tutkimuksellinen kehittämistyö

Lähtökohtana kehittämistyössä on yleensä kohteen tunnistaminen ja sen ymmärtäminen. Usein kehittämisprosessin tarkoituksena on saada aikaan jokin muutos liiketoiminnassa tai työelämässä. Kun kehittämistä vaativa kohde on tunnistettu ja alustava tavoite määritetty, ryhdytään kohteesta etsimään tietoa. Tietoperustan kokoamisen jälkeen voidaan kehittämisestä rajata tarkemmin ja suunnitella lähestymistapa. Toimintatutkimus on konstruktivisen tutkimuksen kanssa tyypillinen lähestymistapa, kun kyseessä on tutkimuksellinen työelämän kehittämishanke.

Kehittämishankkeessa on tarkoituksena saada aikaan muutos, jolloin hankkeen toteuttamiseen kannattaa käyttää aikaa. Lopuksi kehittämistyöprosessi ja sen tuotokset arvioidaan esimerkiksi sen perusteella, miten helppokäyttöinen toteutettu muutos on. Tutkimuksellisen kehittämistyöprosessin kulku nähdään kuviossa 1. Prosessi ei käytännössä ole aina näin suoraviivainen, vaan siinä voidaan liikkua edestakaisin eri vaiheiden välillä. (Ojasalo, Moilanen ja Ritalahti 2014, 23–25.)



KUVIO 1 Tutkimuksellisen kehittämistyön prosessi (Ojasalo, Moilanen ja Ritalahti 2014, 24).

Tutkimusstrategiana käytetään toimintatutkimusta (action research), jolloin samanaikaisesti toteutetaan sekä tutkimus että toiminta. Tavoitteen, eli muutoksen aikaansaamiseksi prosessi on syklinen, jolloin yksi prosessi koostuu suunnitelmasta, toimeenpanosta, havainnoinnista ja reflektoinnista. Kuviossa 2 nähdään yhden syklin rakenne, toimintatutkimuksessa näitä syklejä voi olla useita. (Kananen 2014, 12.)



KUVIO 2 Toimintatutkimuksen syklinen prosessi

Yksiselitteistä määritelmää toimintatutkimukselle on hankala antaa, koska toimintatutkimus koostuu joukosta tutkimusmenetelmiä. Kanasen (2014, 14) kirjassa on kuvattu Eskolan (1973, 184) määritelmä toimintatutkimukselle seuraavasti:

"Liikkeelle lähdetään tilanteen analyysistä ja tosiasioiden havainnoinnista. Sitä seuraa ongelman käsitteellinen ja teoreettinen muotoilu sekä toimenpiteiden suunnittelu. Seuraavaksi suoritetaan nuo toimenpiteet ja arvioidaan niiden vaikutukset. Tämä ehkä aiheuttaa muutoksia teoriaan ja korjauksia toimenpiteisiin, eli spiraali alkaa toisen kierroksensa."

Pekka Kuusela (2005, 17) on kuvannut toimintatutkimusta ”-perheyhtäläisyyteen pohjautuvana tutkimusperinteenä sosiaalitieteellisessä tutkimuksessa.” Kuuselan vertaus jalkapallon ja jääkiekon välillä avartaa perheyhtäläisyyden merkitystä. Jääkiekko on peli, jossa rajatussa kaukalossa pyritään saamaan kiekko vastustajan maaliin. Peliässä eniten maaleja tehnyt joukkue voittaa. Myös jalkapallo on samanlainen joukkuepeli, mutta se on luonteeltaan erilainen.

Toimintatutkimuksen avulla pyritään kehittämään ja ymmärtämään uutta tai uudenlaista työtä tai toimintaa. Sen vuoksi se soveltuu hyvin työmenetelmien kehittämistyöhön ja työkäytänteiden ja sosiaalisten menetelmien kehittämiseen. Vaikka toimintatutkimus luokitellaan usein laadulliseksi lähestymistavaksi, ei määrällinen lähestymistapa ole poissuljettu. Tärkeää on muistaa, että kyseessä on osallistava kehitys ja tutkimus. (Ojasalo ym. 2014, 59- 62.)

Toimintatutkimus ja case-tutkimus rinnastetaan usein keskenään, case-tutkimus kuitenkin eroaa toimintatutkimuksesta siinä, että toimintatutkimuksessa tutkija osallistuu toimintaan, kun taas case-tutkimuksessa tutkija on ulkopuolinen. Toimintatutkimuksessa tavoitteena on muutos, case-tutkimuksessa tavoitteena on tutkittavan asian selittäminen ja ymmärtäminen. (Kananen 2014, 28.)

Myös kehittämistutkimus pyrkii muutokseen, samoin kuin toimintatutkimus. Usein menetelmien välille ei tehdä eroa, sillä kirjallisuudessa käytetään käännöstä ”action research”. Jos suomalaisen käytännön mukainen kehittämistutkimus käännettäisiin englanniksi, käytettävä käännös olisi ”design based research”. Eroavaisuus menetelmien välille löytyy tutkijan osallistumisesta itse muutokseen, kehittämistutkimuksessa tutkijan osallistumista ei vaadita. (Kananen 2014, 29.)

Tässä tutkimuksessa määritän alustavaksi tavoitteeksi siirtohinnoittelumenetelmiin ja dokumentaatioon perehtymisen. Siirtohinnoittelumenetelmiin ja dokumentaatioon perehdyn kansallisten ja kansainvälisten ohjeistusten avulla. Lisäksi pääsen osallistumaan konsernin siirtohinnoitteludokumentaation laativan yrityksen järjestämiin haastattelutilaisuuksiin. Prosessin edetessä tarkemmaksi tehtäväksi määrittyy käytössä olevan siirtohinnoittelumenetelmän soveltuvuuden tarkempi arviointi. Tietoperustaa aiheesta lisään perehtymällä tarkemmin konsernin sisäisiin palveluihin ja varsinkin vähäistä lisäarvoa tuottaviin konsernin sisäisiin palveluihin. Lähestymistavaksi valitsen toimintatutkimuksen, jolloin toiminta ja tutkimus ovat samanaikaista. Suunnitteluvaiheessa teen haastattelun ja teoriapohjan perusteella päätöksiä erilaisista lähestymistavoista siirtohinnoittelumenetelmän käytännön soveltamiseen. Toteutusvaiheessa teen lukuisia erilaisia laskelmia, joiden perusteella eri vaihtoehtojen vaikutus yrityksen tulokseen on helposti nähtävissä. Arviointivaiheessa käyn eri vaihtoehdot läpi talouspäällikön kanssa ja yritykselle soveltuvin laskentamalli valitaan käytettäväksi. Valitusta laskentamallista arvioidaan myös sen käytettävyys.

2 SIIRTOHINNOITTELU

Siirtohinnoittelu on kahden toisiinsa etuyhteydessä olevan yrityksen välisten transaktioiden eli liiketoimien hinnoittelua. Normaali-tilanteessa kahden toisistaan riippumattoman yrityksen väliset transaktiot hinnoitellaan ulkoisen markkinatilanteen mukaan. Ulkoisen markkinatilanteen vaikutus ei ole niin merkitsevä, tai sitä ei ole lainkaan, jos etuyhteyssuhteessa olevat yritykset tekevät keskinäisiä transaktioita. (Kuosmanen 2014, 156.) Siirtohinnoitteluperiaatteiden mukaisesti hinnoitellut liiketoimet hyväksytään vähennyskelpoiseksi menoksi maksajan valtiossa ja vastaavasti veronalaiseksi tuloksi saajan valtiossa. Siirtohinnoittelun sääntelyn tarkoituksena on estää kaksinkertainen verotus tai mahdollisuus nollaverotukseen. (Kukkonen ja Walden 2010, 161.)

Taloudellisen yhteistyön ja kehityksen järjestö, jäljempänä OECD (Organization for Economic Co-operation and Development) julkaisee malliverosopimuksensa yhdeksänteen artiklaan perustuvaa kommentaariteosta "Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations", jonka viimeinen versio on vuodelta 2010. Julkaisu on luonteeltaan suosituksenomainen, joten verovelvollinen ei riko lakia, jos poikkeaa OECD:n ohjeistuksesta. Käytännössä OECD:n jäsenvaltiot kuitenkin sitoutuneet toimimaan ohjeistuksen mukaisesti, koska tällöin verotus- ja oikeuskäytäntö on ennustettavaa. (Kuosmanen 2014, 154.)

OECD:n veropohjien rapautumista ja voittojen siirtämistä käsittelevän, Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), hankkeen myötä kommentaariin on tehty päivityksiä. Verohallinnon kannanotton diaarinumero A177/200/2015 mukaan:

"Raporttikokonaisuus käsittää OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden tarkennuksia lukuihin I (markkinaehtoperiaatteen tulkinta), II (hinnoittelumenetelmät), VI (aineeton omaisuus), VII (palvelut), VIII (kustannustenjakojärjestelmät). Julkaistut raportit ovat toistaiseksi teknisesti itsenäisiä dokumentteja, mutta ne ovat sellaisina jo osa OECD:n jäsenvaltioiden vahvistamaa ohjeistusta."

Kommentaaritekstejä voidaan käyttää tulkintalähteenä myös päivitystä edeltäneissä tilanteissa ja niitä voidaan käyttää tulkintalähteenä myös silloin, kun itse malliverosopimuksen muuttamista ei ole katsottu tarpeelliseksi. (Vero.fi 2016c.)

2.1 Etuyhteyden määritelmä

Siirtohinnoittelua sovelletaan toisiinsa etuyhteydessä olevien yritysten välillä. Etuyhteyden määritelmä on tärkeä selvittää, jotta tiedetään, milloin siirtohinnoittelua on sovellettava. Laki verotusmenettelystä (L 1995/1558, myöhemmin VML) kuvaa 31. pykälässään etuyhteyden seuraavasti:

"Liiketoimen osapuolet ovat etuyhteydessä toisiinsa, jos liiketoimen osapuolella on toisessa osapuolella määräysvalta tai kolmannella osapuolella on yksin tai yhdessä lähipiirinsä kanssa määräysvalta liiketoimen molemmissa osapuolissa. Osapuolella on määräysvalta toisessa osapuolella silloin, kun:

1) se välittömästi tai välillisesti omistaa yli puolet toisen osapuolen pääomasta;

2) sillä välittömästi tai välillisesti on yli puolet toisen osapuolen kaikkien osakkeiden tai osuuksien tuottamasta äänimäärästä;

3) sillä välittömästi tai välillisesti on oikeus nimittää yli puolet jäsenistä toisen yhteisön hallitukseen tai siihen verrattavaan toimielimeen tai toimielimeen, jolla on tämä oikeus; tai

4) sitä johdetaan yhteisesti toisen osapuolen kanssa tai se muutoin voi tosiasiallisesti käyttää määräysvaltaa toisessa osapuolella."

Mehtosen (2005) mukaan OECD:n malliverosopimuksen mukainen etuyhteys yritysten välillä on määriteltävissä seuraavalla tavalla:

"9 artikla

Etuyhteydessä keskenään olevat yritykset --

- a) Sopimusvaltiossa oleva yritys välittömästi tai välillisesti osallistuu toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistaa osan sen pääomasta, taikka*
- b) Samat henkilöt välittömästi tai välillisesti osallistuvat sekä sopimusvaltiossa oleva yrityksen että toisessa sopimusvaltiossa olevan yrityksen johtoon tai valvontaan tahi omistavat osan niiden pääomasta, --."*

Selkeimmän tapauksen etuyhteydestä muodostavat eri jäsenvaltioissa sijaitsevat saman konsernin emoyhtiö ja tytäryhtiö. Myös sisaryritysten väliset transaktiot tulevat siirtohinnoittelusäännöksen soveltamisen pariin. Etuyhteys voi ilmetä myös pelkän vaikutusvallan kautta, jos toisella yrityksellä tai henkilöllä on vaikutusvalta toiseen yrityksen johtoon, myös tällöin sovelletaan säännöstä. Lisäksi muodollisesti itsenäiset yritykset jotka kuitenkin toimivat saman johdon alaisuudessa, ovat säännöksen soveltamisen parissa. (Mehtonen 2005, 63.)

2.2 Markkinaehtoisuus

Markkinaehtoisuus (Arm's lenght principle) on siirtohinnoittelun perusta. Sen tulee koskea kaikkia etuyhteyssuhteessa tehtyjä liiketoimia, olivatpa ne sitten tavaran tai palvelun kauppaa tai rahoitustoimia. Kaikkien transaktioiden tulee olla hinnoiteltu samoin kuin ne olisi tehty kahden toisistaan riippumattoman yrityksen välillä. Markkinaehtoisuuden perimmäinen tarkoitus on tulon kertyminen ja veron maksaminen oikeaan valtioon. Mikäli etuyhteyssuhteessa olevat yritykset eivät noudata markkinaehtoisuutta, veroviranomainen voi oikaista yhtiöiden tulon sellaiseksi kuin se olisi tehty riippumattomissa olosuhteissa. (Vero.fi 2015a.)

Siirtohinnoitteluoikaisussa veroviranomainen arvioi kuinka paljon verovelvolliselle on jäänyt kertymättä tuloa. Tämä arvioitu tulo lisätään verovelvollisen tuloihin. Siirtohinnoitteluoikaisun tarve edellyttää seuraavien kolmen kohdan täyttymistä:

1. Kyseessä on etuyhteyssuhteessa tehty liiketoimi
2. Taloudelliset ehdot poikkeavat riippumattomien osapuolten välisistä ehdoista
3. Tappio on suurentunut tai verotettava tulo on pienentynyt kyseisten ehtojen vuoksi

Edellä mainittujen kohtien arvioinnin edellytyksenä on etuyhteyden ja markkinaehtoisuuden tunnistaminen sekä tulon ja menon kohdistamis- ja arvostusperiaatteet. Huomioitava on myös se seikka, että siirtohinnoitteluoikaisun mahdollisuus koskee myös kotimaisten yritysten välisiä liiketoimia. (Kukkonen ja Walden 2010, 175, 178.)

Markkinaehtoisuuden määrittämisessä on vertailuanalyysillä tärkeä rooli. Vertailuanalyysissä on kaksi tärkeää vaihetta, ensiksi on määriteltävä etuyhteydessä olevien yritysten väliset kaupalliset tai rahoitukselliset yhteydet, näiden ehdot ja yritysten taloudellinen asema, jotta voidaan varmistua, että kontrolloitu liiketoimi on tarkasti määritetty. Seuraavaksi näitä tarkoin määriteltyjä kontrolloituja liiketoimia verrataan samoin määriteltyihin ja samoissa liiketoiminnallisissa olosuhteissa tehtyihin riippumattomien yritysten välisiin liiketoimiin. (OECD 2015a, 15.)

Kaupallisen tai rahoituksellisen yhteyden määrittäminen etuyhteysyritysten välillä vaatii yleensä laajaa tietämystä kyseisestä toimialasta ja sen erityisvaatimuksista. Yleiskuvaus monikansallisen konsernin toimintatavoista, liiketoimintastrategiasta, markkinoista, tuotteista, toimitusketjusta, avaintoiminnoista ja käytetyistä materiaaaliveoista sekä kannetusta riskistä sisällytetään konsernitasolla tehtävään Master file- dokumentaatioon. Yleiskuvauksen perusteella saadaan yrityksen kaupallisen tai rahoituksellisen yhteyden ja käytetyn siirtohinnoittelun välille hyödyllinen asiayhteys. (OECD 2015a, 15.)

Kun laajempi kuva on selvitetty, prosessi tarkentuu yksittäisten yritysten toimintoihin ja siihen mikä rooli yrityksillä on konsernissa. Tässä vaiheessa määritellään tarkemmin etuyhteydessä olevien yritysten väliset liiketoimet ja niihin liittyvät taloudelliset olosuhteet. Markkinaehtoisuuden oikeellisen määrittämisen vuoksi on tärkeää ymmärtää, miten toisistaan riippumattomat yritykset sopisivat liiketoimistaan ja rahoituksestaan vastaavissa olosuhteissa. Yleisesti listattuna taloudellisesti merkittävät ja arvioitavat asiat ovat seuraavat:

- Kunkin osapuolen suorittamat toiminnot, käytetty omaisuus ja kannettu riski huomioon ottaen, lisäksi on myös huomioitava toimintojen liittyminen koko konsernin arvonmuodostusketjuun
- Etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien sopimusehdot
- Siirretyn omaisuuden tai tarjotun palvelun luonne
- Markkinatilanne ja osapuolten taloudelliset olosuhteet
- Osapuolten liiketoimintastrategia

Yllä listatut asiat on kuvattava yritystasolla tehtävään 'Local file' – dokumentaatioon. (OECD 2015a, 16.)

Kirjalliset sopimusehdot kuvaavat yleensä sopimusosapuolten vastuunjaon, velvoitteet ja oikeudet, oletetun riskin ja maksujärjestelyt. Riippumattomien yritysten välisissä liiketoimissa voidaan olettaa, että sopimusehdot luodaan sellaisiksi, että ne todellisuudessa hyödyttävät molempia osapuolia. Lisäksi oletusarvona on, että osapuolet pyrkivät noudattamaan sopimusehtoja ja ehtoja muutetaan vain, jos siitä on molemmille osapuolille hyötyä. Etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien osalta pelkkä kirjallinen sopimus ei riitä kertomaan tarvittavaa tietoa. Siirtohinnoitteluanalyysia varten on otettava huomioon myös muut yllä luetellut taloudellisesti merkittävät seikat. Lisäksi on

huomioitava, kuinka toiminnot yritysten välillä todellisuudessa tapahtuvat ja miten riski on oikeasti jaettu. (OECD 2015a, 18.)

Toimintojen arvioinnissa keskitytään siihen, mitä osapuolet oikeasti tekevät ja mitä ne ovat kykeneviä tekemään. Arvioinnissa on otettava huomioon myös päätöksentekovalta koskien sekä otettuja riskejä että yrityksen strategisia ratkaisuja. On myös tärkeää ymmärtää miten toiminnot ovat toisistaan riippuvaisia ja miten yrityksen toiminta liittyy koko konsernin arvonmuodostusketjuun. Toimintoarvioinnissa tulee huomioida kaikki käytetty omaisuus, oli se sitten aineellista omaisuutta tai aineettomia oikeuksia. (OECD 2015a, 20.)

Myös riski on otettava huomioon toimintoarvioinnissa, muuten arviointi on vaillinainen. Riski on tärkeä määrittää, sillä avoimilla markkinoilla otettu riski määrittää yleensä yrityksen tuotto-odotuksen, mitä suurempi riski, sen suurempi tuotto-odotus yleensä on. Määriteltäessä kontrolloitujen ja kontrolloimattomien liiketoimien ja kontrolloitujen ja kontrolloimattomien yritysten yhteneväisyyttä, on tärkeää pystyä analysoimaan otettu riski, mikä vaikutus mahdollisella riskillä on ja mikä osapuoli kantaa riskin. Kuviossa 3 on kuvattu riskinarviointiprosessin eteneminen pääpiirteittäin. (OECD 2015a, 21.)



KUVIO 3 Riskin analysointi (OECD 2015a, 25-35).

2.3 Siirtohinnoittelumenetelmän valinta

Käytettäväksi siirtohinnoittelumenetelmäksi tulee aina valita soveltuvin vaihtoehto. Niin sanottuja perinteisiä siirtohinnoittelumenetelmiä ovat markkinahintavertailumenetelmä (CUP method, comparable uncontrolled price method), jälleenmyyntihintamenetelmä (RPM, resale price method) ja kustannusvoittolisämenetelmä (CP, cost plus method). Siirtohinnoittelumenetelmänä voidaan käyttää myös uusia voittopohjaisia menetelmiä, kuten voitonjakamismenetelmää (transactional profit split method) tai liiketoiminettomarginaalimenetelmää (TNMM, transactional net margin method). (Karjalainen ja Raunio 2007, 65–66.)

OECD:n ohjeet suosittavat ensisijaiseksi menetelmäksi markkinahintavertailumenetelmää. Seuraavat vaihtoehdot ovat kustannusvoittolisämenetelmä tai jälleenmyyntihintamenetelmä. Taulukossa 1 on vertailtu eri siirtohinnoittelumenetelmiä näkökulman ja tuloslaskelmatason perusteella. (Karjalainen ym. 2001, 92.)

TAULUKKO 1 Siirtohinnoittelumenetelmien vertailu (mukailtu Karjalainen ym. 2007, 89).

Siirtohinnoittelumenetelmä	Näkökulma	Tuloslaskelman taso
Markkinahintavertailumenetelmä (comparable uncontrolled price method)	Ostaja tai myyjä	Liikevaihto (myynnin kulut)
Jälleenmyyntihintamenetelmä (resale price method)	Ostaja	Myyntikate (hallinnon ja jakelun kulut)
Kustannusvoittolisämenetelmä (cost plus method)	Myyjä	Myyntikate (hallinnon ja jakelun kulut)
Liiketoiminettomarginaalimenetelmä (transactional net margin method)	Ostaja tai myyjä	Liiketuotto
Voitonjakamismenetelmä (profit split method)	Ostaja ja myyjä	Liiketuotto

Valittaessa menetelmää on pidettävä mielessä, että löydetään soveltuvin menetelmä konserninsisäisen liiketapahtuman markkinaehtoisuuden arviointiin. Siirtohinnoittelussa voidaan käyttää mitä tahansa menetelmää, kunhan markkinaehtoisuus on varmistettu. (Jaakkola ym. 2012, 73.)

2.3.1 Markkinahintavertailumenetelmä

Markkinahintavertailumenetelmä vertailee nimensä mukaisesti kontrolloidun transaktion (tuote tai palvelu) hintaa kontrolloimattoman transaktion hintaan vertailtavissa olosuhteissa. Jotta transaktio olisi markkinaehtoinen, vertailtavissa hinnoissa ei tulisi olla eroa. Hinnanero voi indikoida, että transaktio ei ole markkinaehtoinen, jolloin transaktion hinta voidaan mahdollisesti joutua korvaamaan kontrolloimattoman transaktion hinnalla. (OECD 2010, 63.)

Kontrolloitu transaktio ja kontrolloimaton transaktio ovat vertailtavia, jos toinen seuraavista ehdoista täyttyy: a) erot vertailtavien tuotteiden tai palvelujen välillä tai vertailtavien yrityksen välillä eivät vaikuta olennaisesti tuotteen tai palvelun hintaan avoimilla markkinoilla; b) kyseiset erot ovat

suhteellisen helposti ja tarkasti korjattavissa oikaisuille. Markkinahintavertailumenetelmä on suurin ja luotettavin keino markkinaehtoisuuden määrittämiseen. (OECD 2010, 63.)

2.3.2 Jälleenmyyntihintamenetelmä

Jälleenmyyntihintamenetelmä perustuu tuotteen konsernin ulkopuoliseen myyntihintaan. Jälleenmyyntihintamenetelmä soveltuu parhaiten tilanteisiin, jossa yritys toimii konsernissa jälleenmyyjänä, eikä tuota tuotteelle suurta lisäarvoa ennen tuotteen myymistä konsernin ulkopuolelle. Markkinaehtoinen jälleenmyyntihinta saadaan, kun myyntihinnasta vähennetään jälleenmyyjälle kuuluva kate. Jälleenmyyntikatteen suuruus riippuu jaettujen riskien ja toimintojen määrästä. Mikäli jälleenmyyjä ei kanna esimerkiksi varastointi- eikä rahtikuluja, on kate luonnollisesti pienempi. (Jaakkola ym. 2012, 78.)

Katteen markkinaehtoisuutta tarkasteltaessa voidaan käyttää sisäistä tai ulkoista verrokkia. Sisäinen verrokki saadaan verrattaessa jälleenmyyjän saamaa myyntikatetta sellaisten tuotteiden myyntikatteeseen, jotka jälleenmyyjä on ostanut konsernin ulkopuolelta. Mikäli sisäistä verrokkia ei ole käytettävissä, voidaan käyttää ulkoista verrokkia, jolloin myyntikatetta verrataan riippumattomien jälleenmyyjien saamaan katteeseen, kun kyseessä on ollut samantyyppisten tuotteiden jälleenmyynti. (Jaakkola ym. 2012, 78.)

2.3.3 Kustannusvoittolisämenetelmä

Kustannusvoittolisämenetelmässä käytetty siirtohintaa koostuu palvelun tai tavaran myyjälle aiheutuneista kustannuksista, sekä niille määritellystä kohtuullisesta voittolisästä. Voittolisän suuruutta määriteltäessä on otettava huomioon suoritettavat toiminnot, riskin jakautuminen ja markkinaolosuhteet. Parhaiten menetelmä sopii konsernin sisäisten palveluiden hinnoitteluun, puolivalmisteiden myyntiin ja pitkäaikaisiin toimitussopimuksiin. (OECD 2010, 71.)

Vertailtaessa voittolisän markkinaehtoisuutta, sisäisen verrokin olemassaolo on parhain vertailukohta, koska tällöin käytetystä kustannuspohjasta saadaan vertailua varten tarkempi tieto. Sisäistä verrokkia käytettäessä voidaan vertailla voittolisän suuruutta tilanteessa, jossa palvelu tai tuote myydään konsernin ulkopuoliselle, siihen hintaan, millä se myydään konsernin sisällä. Sisäisen verrokin puuttuessa voidaan käyttää ulkoista verrokkia, mutta tällöin on otettava huomioon vertailtavien yritysten toimintaolosuhteet, riskit ja toiminnot. (Jaakkola ym. 2012, 80.)

2.3.4 Liiketoiminettomarginaalimenetelmä

Liiketoiminettomarginaalimenetelmä perustuu yrityksen liikevoiton määrittämiseen liiketoiminnoittain ja sen vertaamiseen riippumattomien yritysten saamaan liikevoittoon vastaavanlaisista liiketoimista. Vertailukohtana käytettävää liikevoittoa verrataan tarpeen mukaan joko taseen loppusummaan, kustannuksiin tai myyntiin. Myös liiketoiminettomarginaalimenetelmän vertailukohteena voidaan käyttää sisäistä tai ulkoista verrokkia. Sisäinen verrokki on tässäkin tilanteessa parempi, mutta sen puuttuessa ulkoista verrokkia voidaan käyttää, kunhan varmistetaan, että vertailtavien itsenäisten yritysten toiminnot ja riskinjako on samankaltainen tarkasteltavan yrityksen kanssa. (Jaakkola ym. 2012, 83.)

Menetelmänä liiketoiminettomarginaalimenetelmä soveltuu tapauksiin, jossa liiketapahtuman toinen osapuoli tarjoaa rutiininomaisia palveluita tai valmistaa rutiiniluonteisesti tuotteita ja vastaanottava osapuoli kantaa suuremman riskin, vastaa vaativammista toiminnoista tai käyttää arvokkaita aineettomia oikeuksia. Liiketoiminettomarginaalimenetelmän vahvuus on se, että tuote-erot tai liiketapahtumakohtaiset erot eivät vaikuta niin suuresti vertailtaviin tunnuslukuihin, kuten liikevoittoprosenttiin tai sidotun pääoman tuottoprosenttiin, kuin esimerkiksi markkinahintavertailumenetelmällä tutkittavaan hintaan. Myös vertailutietojen helpompi saatavuus on menetelmän yksi vahvuuksista, sillä liikevoittotason tietoja on hyvin saatavilla tietopankeista. (Jaakkola ym. 2012, 83–84.)

2.3.5 Voitonjakamismenetelmä

Voitonjakamismenetelmässä nimensä mukaisesti jaetaan konserniyritysten yhteisten liiketoimien tuottama voitto tavalla, jolla toisistaan riippumattomat osapuolet jakaisivat voiton. Menetelmä sopii parhaiten tilanteisiin, jossa konserniyritykset harjoittavat yhdessä liiketoimintaa siten, että sitä on hankala tarkastella osapuolten osalta. Parhaiten tällaista tilannetta kuvaa toisistaan riippumattomien yritysten muodostama yhtymä tai joint venture. (Karjalainen ym. 2007, 86.)

Voitonjakamismenetelmän soveltamiseen on kaksi eri lähestymistapaa, yrityksen voivat jakaa jäännösvoiton (jäännösarviointi) tai voitto jaetaan panoksien suhteessa (panosarviointi). Panosarvioinnissa voitto jaetaan siinä suhteessa, miten yritysten pääoma on sitoutunut kyseiseen liiketoimintaan, miten ne ovat kantaneet riskejä ja osallistuneet liiketoimintaan. Jäännösvoittoanalyysissä määritellään ensin osapuolten rutiinitoiminnoille markkinaehtoinen kompensatio ja sen jälkeen ylijäämävoitto tai – tappio kohdistetaan osapuolille samassa suhteessa kuin panosarvioinnissa. Voitonjakamismenetelmä on työläs ja vaikeasti sovellettavissa oleva, sillä tarvittavat taloudellisten tietojen saaminen voi olla vaikeaa ja jakoperusteita voi olla tilanteesta riippuen useita. (Jaakkola ym. 2012, 91–92.)

2.4 Konsernin sisäisiä liiketapahtumatyyppejä

Liiketapahtumatyyppit vaihtelevat hyvin paljon konserneittain. Yksinkertaisin liiketapahtumatyyppi on konserniyhtiöiden välinen tavarakauppa, johon voi liittyä myös myytävän tavaran valmistus. Myytävän tavaran valmistus voi tapahtua joko sopimusvalmistuksena tai täyden riskin valmistuksena. Myös erilaiset palvelut kuuluvat enenevissä määrin konsernin sisäisiin liiketapahtumiin. (Jaakkola ym. 2012, 141.)

Täyden riskin valmistaja on vastuussa tuotteen ja siihen liittyvän valmistusprosessin kehittämisestä. Valmistusmäärät ja tuotantoaikataulut ovat valmistajan suunnittelemat, samoin tarvittavien raaka-aineiden hankinta ja varastointi on valmistajan vastuulla. Täyden riskin valmistaja vastaa nimensä mukaisesti pääasiallisesti toimintansa riskeistä itse. (Jaakkola ym. 2012, 142.)

Karjalaisen ja Raunion (2007, 100) mukaan täyden riskin valmistajakin jakaa riskiään konsernin sisällä. Heidän mukaansa täyden riskin valmistaja on kuitenkin päätösvaltainen, kun kyseessä on tuotteet ja niiden tuotanto. Valmistajan liiketoimet ovat yleensä niin moniulotteisia valmistustoimintaan liittyvien riskien ja aineettomien oikeuksien näkökulmasta. Tämän vuoksi täyden

riskin valmistaja ei useinkaan itse ole testattavana osapuolena. Koska täyden riskin valmistaja kantaa pääasiallisesti liiketoimintariskin, jää sille myös liiketoimintaan liittyvä jäännösvoitto tai – tappio.

Sopimusvalmistaja-mallissa on valmistustoiminnan riskejä rajoitettu. Kun puhutaan tolling-valmistuksesta, on kyseessä puhdas sopimusvalmistus. Tolling-mallissa päämiehelle tuotetaan vain pelkkää valmistuspalvelua. Raaka-aineet ja valmis tuote on päämiehen omaisuutta koko prosessin ajan, tolling-valmistaja vastaa tuotantokaluston hankinnasta, henkilökunnan palkkaamisesta ja omistaa tuotantolaitteet. Päämiehellä on tolling-mallissa suurempi riski, sopimusvalmistajalla on ainoastaan palvelun laaturiski ja investointiriski. Koska riskitaso on tolling-valmistajalla alhainen, on myös palvelusta saatava voittolisä perinteistä sopimusvalmistuspalvelua alhaisempi. (Jaakkola ym. 2012, 150.)

Tolling-valmistuksen ja täyden riskin valmistuksen väliin jää useita variaatiota sopimusvalmistuksesta. Sopimusvalmistusmallit eroavat toisistaan sen suhteen, miten niissä on jaettu esimerkiksi valmistukseen, investointeihin ja raaka-aineisiin liittyvää riskiä. Sopimusvalmistuksen eri muunnelmilla pystytään optimoimaan tarvittavien resurssien käyttö koko konsernissa, jolloin koko konsernin kokonaisvoitto kasvaa.

Konsernin liiketoimiin liittyy usein myös konsernissa tuotettavat sisäiset palvelut, joita voidaan kutsua yleisnimellä hallinnolliset palvelut. Konsernille tuotettavia hallinnollisia palveluita ovat muun muassa henkilöstöhallinnon, ITC:n, taloushallinnon ja markkinoinnin palvelut. Palvelun tarjoajana voi olla konsernin emoyhtiö tai useampi konserniyritys. (OECD 2015a, 143.) Palvelusta maksettu meno on lähtökohtaisesti vähennyskelpoinen, sillä palvelu on hankittu tulonhankkimistarkoituksessa. Konsernin sisäisten palveluiden osalta on kuitenkin tärkeää määrittää se tosiasia, olisiko konserniyritys valmis ostamaan vastaavan palvelun konsernin ulkopuolelta tai olisiko se valmis tekemään sen itse. (Kukkonen ja Walden 2010, 208.)

Sisäiset palvelut vaihtelevat suuresti riippuen konsernista. Konsernin toiminnot voivat olla hajautettuja, jolloin emoyhtiön toimet liittyvät vain sijoitusten valvontaan. Keskitettyssä konsernimallissa emoyhtiö osallistuu tytäryhtiöidensä päätöksentekoon ja on mukana muissa hallinnollisissa tehtävissä. Konsernin sisäiset palvelut voivat olla yhdistyneitä tavaroiden tai aineettoman omaisuuden siirtoon, jolloin on mahdotonta vetää rajaa palvelun ja aineettoman omaisuuden siirron välille. Tärkeintä on kuitenkin tämänkin liiketoimen osalta markkinaehtoisuus. (OECD 2015a, 143–144.)

Sisäisten palveluiden markkinaehtoisuutta määritettäessä on otettava huomioon se, ketä tarjottu palvelu todellisuudessa hyödyttää. Jos tarjottu palvelu hyödyttää vain yhtä konsernin yhtiötä, on silloin perusteltua veloittaa tuolta yritykseltä palvelusta. Kun tarjottu palvelu hyödyttää useampaa konserniin kuuluvaa yritystä, ellei jopa koko konsernia, on palveluveloitusta tarkasteltava tarkemmin. Konsernin emoyhtiön omistamis- tai valvomistarkoituksessa tehdyt palvelut, kuten emoyhtiön raportointivaatimuksiin, emoyhtiön juridiseen rakenteeseen ja emoyhtiön rahoituksen hankkimiseen liittyvät palvelut, eivät ole vähennyskelpoista menoa. (OECD 2015a, 145.)

3 SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTOINTI

Siirtohinnoitteludokumentoinnin tarkoituksena on kuvata etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien markkinaehtoisuus. Dokumentaation sisältö perustuu pääsääntöisesti kyseessä olevan valtion siirtohinnoittelusäännöksiin. Dokumentaatio on laadittava vuositasolla. Dokumentaatiolle on asetettu sisältövaatimuksia sekä kansallisesti että kansainvälisesti. Vaikkakin vaatimukset vaihtelevat maittain, perustuvat ne pääsääntöisesti ainakin osittain OECD:n siirtohinnoitteluohjeisiin. (Jaakkola ym. 2012, 93.) Tässä kappaleessa on kuvattu siirtohinnoitteludokumentaation kansainvälistä ja kansallista ohjeistusta. Lisäksi on kerrottu OECD:n Base Erosion and Profit Shifting – projektista, jonka toimenpide-ehdotuksista osa liittyy myös siirtohinnoitteluun, tähän liittyen myös muutosehdotus lakiin verotusmenettelystä on kuvattu.

3.1 Kansainvälinen ohjeistus

OECD:n siirtohinnoittelusäännösten (OECD 2010, 182–183) mukaan jokaisen verovelvollisen tulisi pyrkiä määrittämään siirtohinnoittelunsa markkinaehtoisuus verotusta varten. Käytettyjen tietojen tulisi olla määrittelyhetkellä järkevästi saatavilla. Verovelvollisen tulisi myös säännöllisesti uudelleenarvioida siirtohinnoittelunsa markkinaehtoisuutta ja päivittää vertailutietoa, mikäli siirtohinnoitteluolosuhteissa on tapahtunut muutoksia vuosien saatossa. Verovelvollinen saa itse valita siirtohinnoitteludokumentaation säilytysmuodon ja käytetyn kielen, mutta tarvittaessa dokumentaatio on käännettävä veroviranomaisen haluamalle kielelle.

Määriteltäessä siirtohinnoittelumenetelmän verotuksellista soveltuvuutta voi verovelvollinen joutua luomaan tai viittaamaan dokumentaation, jota se ei normaalisti joutuisi luomaan. Tähän voi liittyä myös dokumentaation pyytämistä ulkomaalaiselta siirtohinnoitteluun liittyvältä yritykseltä. Tähän dokumentaation luomiseen tai hankkimiseen vain verotusta varten ei verovelvolliselle tulisi tulla suuria ylimääräisiä kuluja, eikä muutakaan taakkaa. Myös veroviranomaisten tulisi huomata, että he voivat auttaa tekemällä yhteistyötä toisen maan veroviranomaisen kanssa näiden tietojen saamiseksi. (OECD 2010, 184.)

Veroviranomaiset eivät myöskään voi vaatia verovelvollista esittämään dokumentteja, jotka eivät ole verovelvollisen hallinnassa tai kontrollissa tai muuten järkevästi saatavilla. Tällaisia dokumentteja ovat esimerkiksi sellaiset verovelvollisen kilpailijan salassa pidettävät dokumentit tai dokumentit joita ei laillisesti ole saatavilla. (OECD 2010, 184.)

3.2 Suomen siirtohinnoitteludokumentaation vaatimus

Siirtohinnoitteludokumentoinnin vaatimuksia Suomessa on kuvattu verotusmenettelystä annetussa laissa (1995/1558, jäljempänä VML). Suomen verohallinnon virkamiehet Laaksonen, Kemell ja Koskinen ovat laatineet vuonna 2007 muistion ”Siirtohinnoittelun dokumentointi”, jossa on kuvattu tarkemmin, miten verovelvollisen tulisi laatia siirtohinnoitteludokumentaationsa.

Huomattavaa on, että siirtohinnoittelusäännökset koskevat kaikkia etuyhteyssuhteessa olevia, mutta dokumentointivelvoite on suppeampi. VML:n 14 a §:n mukaisesti dokumentointivelvoite koskee etuyhteystoimia, joissa toinen osapuoli on ulkomaalainen, riippumatta siitä, onko toimipaikka Suomessa kiinteä vai ei. Kahden suomalaisen yrityksen välisestä siirtohinnoittelusta ei ole tarpeen

laatia dokumentaatiota, eikä myöskään kotimaisen yrityksen ja sen ulkomailta sijaitsevan kiinteän toimipaikan välisistä transaktioista. (Laaksonen ym. 2007, 10.)

Myöskään pieneltä tai keskisuurelta yritykseltä ei vaadita dokumentaatiota, VML:n 14 a §:n mukaisesti pk-yrityksellä tarkoitetaan yritystä,

"--jonka palveluksessa on vähemmän kuin 250 henkilöä; jonka liikevaihto on enintään 50 miljoonaa euroa tai taseen loppusumma enintään 43 miljoonaa euroa; ja joka täyttää mikroyritysten sekä pienten ja keskisuurten yritysten määritelmässä annetussa komission suosituksessa 2003/361/EY tarkoitetut yrityksen riippumattomuutta kuvaavat ja muut suosituksen sisältyvät pienen ja keskisuuren yrityksen tunnusmerkit."

Mikäli raja-arvot ylittyvät kahtena peräkkäisenä vuotena, yritystä ei enää luokitella pk-yritykseksi. Tästä johtuen dokumentointia edellytetään vasta toisen ylitysvuoden osalta. (Jaakkola ym. 2012, 34.)

Yrityksen koon määrittelyssä otetaan huomioon myös yrityksen omistusyhteys- ja sidosyritysten tiedot. Jos toinen yritys omistaa toisen yrityksen äänimäärästä tai pääomasta vähintään 25 prosenttia, mutta enintään 50 prosenttia, on kyse omistusyhteisyrietyksestä. Tällöin verovelvollisen tietoihin lisätään omistusyhteisyrietyksen tiedoista äänimäärää tai osakkeiden määrää vastaava prosenttiosuus. Lisättävät omistusyhteysosuudet otetaan huomioon vain verovelvollista edeltävällä tai seuraavalla tasolla. (Laaksonen ym. 2007, 15.)

Kyseessä on sidosyritys, kun yritys voi käyttää määräysvaltaa toisessa yrityksessä tai se omistaa välittömästi tai välillisesti enemmistön äänimäärästä. Tällöin 100 prosenttia sidosyrityksen tiedoista lisätään yrityksen omiin tietoihin. Tarkasteltavan yrityksen tietoihin on lisättävä 100 prosenttia kaikkien sidosyritysten tiedoista, mikäli sidosyritys on sidossuhteessa muihin yrityksiin eikä tarkasteltava yhtiö laadi konsolidoitua tilinpäätöstä. (Laaksonen ym. 2007, 15.)

Suomessa laadittavan siirtohinnoitteludokumentaation sisältö on määritelty VML 14 b §:ssä seuraavasti:

"Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot:

- 1) kuvaus liiketoiminnasta;*
- 2) kuvaus etuyhteyssuhteista;*
- 3) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;*
- 4) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;*
- 5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;*
- 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta."*

Mikäli etuyhteyssuhteessa tehtyjen liiketoimien yhteismäärä verovuonna on enintään 500 000 euroa, ei kohdissa 4-6 tarkoitettuja tietoja vaadita. (VML 1995/1558.)

Siirtohinnoitteludokumentaatiolle on esitetty verotusmenettelylain 14 c §:ssä 60 päivän aikaraja, jonka kuluessa dokumentaatio on esitettävä pyydettyä veroviranomaiselle, dokumentaatio on kuitenkin esitettävä aikaisintaan kuusi kuukautta tilikauden päättymisestä. Siirtohinnoitteluvollisen on annettava myös veroilmoituksen yhteydessä selvitys siirtohinnoittelusta (lomake 78). Viimeistään tässä vaiheessa tulee konserniyhtiöiden väliset liiketoiminnot eritellä. (Jaakkola ym. 2012, 121.)

Siirtohinnoitteludokumentaation päivitys tulee tehdä vuosittain. Työtä helpottaa, jos etuyhteydessä tehdyt liiketoimet on selkeästi rekisteröity niiden tapahtumahetkellä. Myös muutokset sopimusehdoissa kannattaa pitää ajan tasalla, jotta päivittäminen on helppoa. Jos liiketoiminnassa ei ole tapahtunut muutoksia, on päivittäminen helppoa, sillä muutokset tehdään vain numerotietoihin. Mikäli liiketoimintamalli on muuttunut, joudutaan dokumentaatiota varten tekemään vertailuanalyysi, toiminto- ja riskianalyysi. Muutosvuonna dokumentaatiossa tulee esittää myös vertailu vanhan ja uuden toimintamallin välillä. (Jaakkola ym. 2012, 121.)

3.3 Base erosion and profit shifting

Base erosion and profit shifting, BEPS-hanke on OECD:n hallinnoima projekti, jonka tarkoituksena on torjua veropohjaa murentavia kansainvälisten yritysten voitonsiirtoja ja verojärjestelmien eroista johtuvia verottomuustilanteita. Projekti on alkanut vuonna 2013. (OECD 2016.) Estääkseen valtioiden veropohjan murenemista OECD on julkaissut 15 kohtaa sisältävän toimenpideohjelman loppuraportit lokakuussa 2015. Mikäli nämä kaikki toimenpide-ehdotukset toteutuvat, muuttuu kansainvälisten yhtiöiden verotus huomattavasti. Toimenpide-ehdotuksista osa on jo Suomessa voimassa, esimerkiksi lainsäädäntö korkojen vähentämisen rajoittamiseksi sekä väliyhteisölainsäädäntö, mikä estää veron kiertämistä veroparatiisiyhtiöiden avulla. (Vero.fi 2015b.)

OECD:n toimenpideohjelmassa on myös ehdotuksia, jotka voimaan tullakseen vaativat lakimuutoksia Suomen lainsäädännössä ja kansainvälisissä sopimuksissa. Muun muassa ehdotus verosopimukseen lisättävistä artikloista veron kiertämisestä sekä kansainvälisen konsernin maakohtaisesta raportoinnista vaativat lakimuutoksen tullakseen voimaan. (Vero.fi 2015b.)

Suomessa valtionvarainministeriö vastaa toimenpide-ehdotusten käyttöönoton valmistelusta. Toimenpide-ehdotusten toimeenpano tapahtuu eri valtioissa muutaman lähivuoden aikana ja vaatii toteutuakseen yhteistä koordinaatiota valtioiden kesken. Yhtenä osana BEPS-hankkeessa on valtioiden tekemien verosopimusten muuttaminen, jonka avuksi on luotu monenkeskinen menettely (multilateral instrument). Menettelyn avulla valtiot pystyvät hyväksymään toimenpide-ehdotukset osaksi verosopimuksiaan ilman kahdenvälisiä neuvotteluja. (Vero.fi 2015b.)

OECD:n BEPS-projektin vaikutukset siirtohinnoitteludokumentaation vaatimuksiin ovat seuraavanlaisia: dokumentaatio tulee olemaan kolmitasoinen, tasot ovat pääraportti 'master file', paikallinen raportti 'local file' ja 'country by country file' eli maakohtainen raportti. Nämä tiedot annetaan vain veroviranomaisille eikä julkisuuteen. Pääraportin ja paikallisen raportin tiedot annetaan kunkin konserniyhtiön veroviranomaiselle ja maakohtainen raportti annetaan vain

konsernin ylimmän emoyhtiön veroviranomaiselle. Konsernin, jonka liikevaihto jää alle 750 miljoonan euron, ei tarvitse ilmoittaa maakohtaisen raportin tietoja. Ensimmäinen raportti on annettava 1.1.2016 tai sen jälkeen alkavalta raportointivuodelta. (OECD 2015b, 10, 14.)

Pääraportti sisältää yleiskuvauksen konsernin liiketoimista sisältäen kuvauksen kansainvälisten liiketoimien luonteesta, sovelletuista siirtohinnoittelumenetelmistä ja tulon jakautumisesta. Tämän perusteella veroviranomaiset pystyvät tekemään arvioinnin mahdollisesta siirtohinnoitteluriskistä. Pääraportin ei tarvitse olla yksityiskohtainen listaus kaikista sopimuksista ja omistetuista patenteista, vaan tarkoitus on antaa veroviranomaiselle yleislaatuinen kuvaus konsernin kansainvälisistä toimista ja käytännöistä. Tarvittavat tiedot voidaan ryhmitellä seuraavasti:

1. Konsernin organisaatorakenne
2. Konsernin liiketoiminnan tai liiketoimintojen kuvaus
3. Konsernin aineeton omaisuus
4. Konserninsisäiset rahoitustoimet
5. Konsernin rahoituksellinen ja verotuksellinen asema (OECD 2015b, 15.)

Paikallisen raportin sisältämät tiedot tarkentavat pääraportissa esitettyjä perustietoja. Paikallinen raportti keskittyy etuyhteydessä tehtyjen liiketoimien siirtohinnoitteluanalyysiin ja liiketoimien paikalliseen verotuskäsittelyyn. Maakohtaisessa raportissa kuvataan tarkemmin konsernin tulojen jakautuminen ja verojen maksaminen valtiokohtaisesti. Raportissa on oltava myös listaus kaikista olennaisista konserniyhtiöistä. Näiden taloudelliset tiedot ja toiminnan jakautuminen verohallintoalueittain sekä yritysten konserniin liittyvä liiketoiminta on kuvattava raportissa. (OECD 2015b, 15–16.)

OECD:n loppuraportin (2015b) mukaisesti tarkennuksia on tullut myös raportoinnin päivittämiseen liittyen. Paikallinen raportti, pääraportti ja maakohtainen raportti tulisi tarkastaa ja päivittää vuosittain. Huomattavaa on, etteivät liiketoimien kuvaus, toimintoanalyysit ja vertailukohteiden kuvaukset usein muutu merkittävästi vuosittain. Vertailuanalyyssihakuja tietokannoista ei tarvitse tehdä vuosittain vaan joka kolmas vuosi. Yritysten taloudelliset tiedot on päivitettävä joka vuosi, jotta voidaan varmistua markkinaehtoisesta hinnoittelusta.

3.4 Muutokset lakiin verotusmenettelystä

Valtionvarainministeriö on lähettänyt joulukuussa 2015 lausuntokierrokselle hallituksen esitysluonnoksen, jolla on tarkoitus päivittää siirtohinnoitteludokumentoinnin vaatimuksia. Lakimuutosehdotus perustuu OECD:n BEPS hankkeen toimenpiteeseen 13, joka ohjeistaa siirtohinnoittelun dokumentaatiota ja maakohtaista raportointia. BEPS-hankkeen toimenpide 13 tarkoituksena on verohallintojen näkökulmasta lisätä verovelvollista koskevan informaation läpinäkyvyyttä. Esitysluonnos sisältää lisäksi verotuksen maakohtaisen selvitykseen kohdistuvia uusia säännöksiä. Esityksen mukaisesti kyseessä on Verohallinnolle annettava ilmoitus veroista, tuloista ja muista taloudellista toimintaa koskevista indikaattoreista. Suurimmat yritykset on velvoitettu ilmoittamaan edellä mainitut tiedot maakohtaisesti vuosittain. (VM.FI 2015a.)

Luonnos hallituksen esitykseksi on päivätty 8.12.2015 ja sen mukaan suunniteltu lakimuutos tulisi voimaan vuoden 2017 alusta. Koska hallituksen esityksen mukaisen lakimuutoksen soveltaminen ja maakohtaisen selvityksen antaminen koskee 1. tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavaa verovuotta tai tilikautta, on tässä opinnäytetyössä sovellettu voimassaolevaa verotusmenettelylakia. Voimassa oleva laki ja lakimuutosehdotus on kuvattu liitteessä 1 rinnakkaisteksteinä. (VM.FI 2015b.)

4 FINVECTOR VISION THERAPIES OY

FinVector Vision Therapies Oy (myöhemmin Finvector Oy) on alun perin perustettu 1990 -luvun puolivälissä. Yritystä on ollut perustamassa muun muassa akatemiaprofessori Seppo Ylä-Herttuala. Finvector Oy on aiemmin tunnettu nimellä Ark Therapeutics Oy, jonka emoyhtiö on ollut englantilainen Ark Therapeutics Ltd (myöhemmin Finvector Ltd).

Ark Therapeutics Oy keskittyi geenilääkkeiden tutkimiseen ja valmistamiseen sekä geeniterapiahoidoissa käytettävien adenovirusten valmistamiseen. Yrityksen päätuotteena oli Cerepro, joka oli tarkoitettu pahanlaatuisen aivosyövän hoitoon. Yhtiön taloudellinen tilanne huononi Cerepron kielteisen myyntilupapäätöksen takia ja lopulta yritys myytiin maaliskuussa 2013 saksalaisen investointipankin Wölbern Private Equityn suomalaiselle tytäryhtiölle WKD Holding Oy:lle. Tuossa yhteydessä yrityksen nimi vaihtui Finvector Vision Therapies Oy:ksi. WKD Holding Oy ajautui ongelmiin ja vuonna 2014 konsernin omistajaksi tuli Trizell Holding SA, jonka ylin emoyhtiö on sveitsiläinen Dr Frederik Paulsen säätiö.

4.1 Perustietoja Finvector Oy:stä

Nykyisin Finvector Oy on osa kansainvälistä sveitsiläisen Frederik Paulsen säätiön omistamaa Trizell Holding SA terveydenhuoltokonsernia. Yrityksellä on käytössä laajan kapasiteetin omaava 1 500 m²:n GMP-tasoinen puhdastila, jossa pystytään tuottamaan sekä kliinistä että kaupallista materiaalia. Finvector Oy toimii tuotantoyksikkönä konsernin omille veri- ja syöpäsairauksiin keskittyneille geeniterapiatuotteille. Yritys tarjoaa myös konsernin ulkopuolisille asiakkaille palvelua virustuotteiden ja tuotantoprosessien kehittämisestä pienen ja suuren skaalan tuotantoon saakka. (Henkilöstökäsikirja 2015.)

Finvector Oy:n ja Finvector konsernin liikevaihto ja keskimääräinen henkilöstömäärä vuosilta 2013 ja 2014 on kuvattu alla olevassa taulukossa 2.

TAULUKKO 2 Finvector Oy:n ja konsernin tilinpäätöstietoja

	2013		2014	
	FVT Oy	Konserni	FVT Oy	konserni
Liikevaihto (1000 €)	6 929	1 391	8 083	8 350
Keskimääräinen henkilöstö	41	42	51	49

Tulevaisuudessa yrityksen on tarkoitus keskittyä konsernin omien tuotteiden tuotekehitykseen ja kaupalliseen valmistamiseen. Tärkeimpänä tuotteena on Instiladrin-niminen virtsarakon syöpään tarkoitettu geeniterapiatuote, jota valmistetaan kliinisiä tutkimuksia varten. Kliinisten tutkimusten avulla tuote todistetaan lääkkeenä tarkoituksenmukaiseksi, jolloin sille voidaan hakea myyntilupaa (Fimea 2016). Positiivisen myyntilupapäätöksen jälkeen tuotetta voidaan myydä kaupallisesti.

4.2 Siirtohinnoitteludokumentaatio Finvector Oy:ssä

Siirtohinnoittelun dokumentaatiovelvoitetta ei ole ollut ennen vuotta 2015, koska alakonsernin muodostavat Finvector Oy ja Finvector Ltd on luokiteltu pieneksi tai keskisuureksi yritykseksi.

Omistajuussuhteissa 2014 tapahtuneiden muutosten perusteella Finvector Oy luokitellaan osaksi suurta kansainvälistä konsernia, jolloin dokumentaatiovelvoite on voimassa, mutta vasta toiselta ylittämivuodelta eli vuodelta 2015 (Jaakkola ym. 2012, 34). Tällöin dokumentaatio on esitettävä niin vaadittaessa aikaisintaan kuusi kuukautta tilikauden päättymisestä, eli kesällä 2016.

Tässä osiossa kuvataan voimassaolevan lainsäädännön vaatimukset täyttävän dokumentaation sisältöä Finvector Oy:ssä. Dokumentaation yksityiskohtainen sisältö on salainen, joten tässä osiossa kuvataan dokumentaation sisältöä yleisellä tasolla julkisesti saatavilla olevien tietojen perusteella.

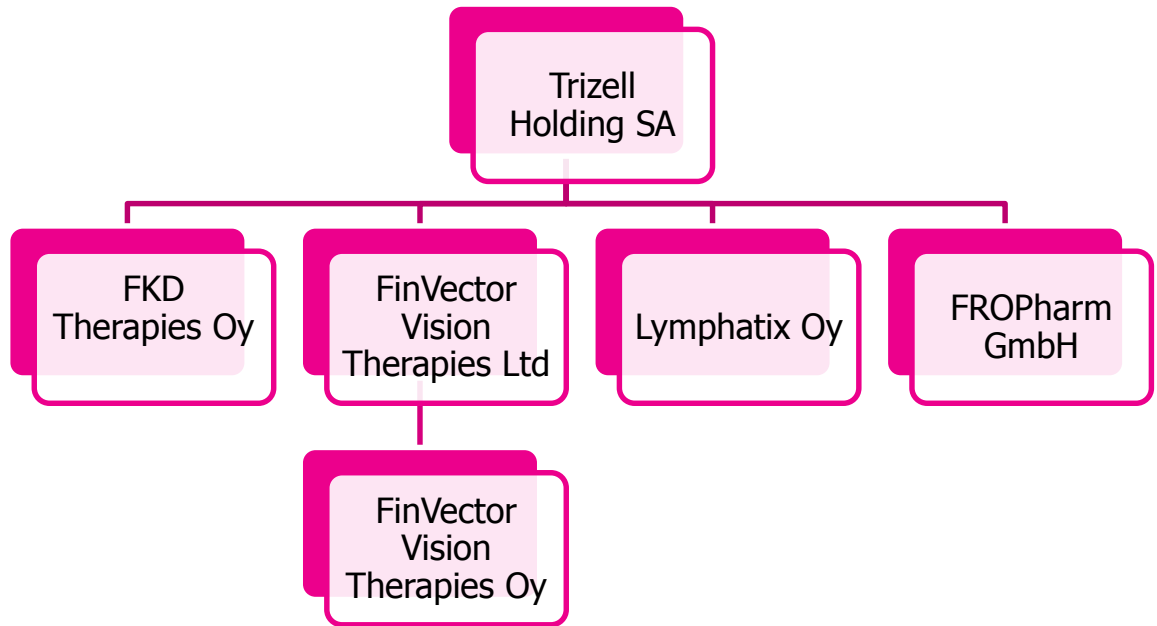
4.2.1 Liiketoiminnan kuvaus

Siirtohinnoitteludokumentation tarkoituksena on kertoa yrityksen tarina. Tarina alkaa yrityksen liiketoiminnan kuvauksesta, jossa annetaan yleiskuva yrityksen toiminnasta, liikeideasta ja markkinoista. (Valtioneuvosto 2014, 22.) Tässä vaiheessa ei ole tarkoitus mennä yksityiskohtiin vaan kuvata yrityksen asema konsernin arvonmuodostusketjussa. Mikäli konsernissa harjoitetaan liiketoimintaa useilla eri sektoreilla, on tarpeen kuvata vain ne sektorit mitkä liittyvät arvioitavan yhtiön toimintaan. Kuitenkin on huomioitava että yleiskuvauksen on tarkoitus antaa riittävä kuva yrityksen ja siihen liittyvän konsernin liiketoiminnasta. (Laaksonen ym. 2007, 18.)

Finvector Oy:n liiketoimintamallin mukaan yritys toimii emoyhtiönsä Finvector Ltd:n sopimusvalmistajana. Finvector Oy ostaa tuotannossa tarvittavat raaka-aineet, laskuttaa ne sekä tuotannon henkilöstön kustannukset emoyhtiöltään Finvector Ltd:ltä. Valmiit tuotteet omistaa Finvector Ltd, joka myös myy ne eteenpäin. Konsernin ulkopuoliset asiakkaat tekevät tuotteiden valmistussopimuksen Finvector Ltd:n kanssa, joten Finvector Oy:llä ei ole itsellään suoraan asiakkaita.

4.2.2 Kuvaus etuyhteyssuhteista

Yrityksen etuyhteyssuhteet saadaan havainnollistettua kaaviolla, jossa kuvataan yrityksen omistussuhteet ja rakenne. Etuyhteyssuhteista kuvataan Jaakkolan ym. (2012, 99) mukaan etuyhteyden peruste, etuyhteyssuhteen nimi ja toimipaikka. Myös laajempi kuvaus konsernin oikeusrakenteesta ja omistussuhteista on liitettävä dokumentointiin. Kuviossa 4 on kuvattu tutkimuksen kohteena olevan konsernin rakenne, josta nähdään omistussuhteet konsernissa.



KUVIO 4 Trizell Holding SA:n konsernirakenne

Huomattavaa on, että tässä opinnäytetyössä käsitellään vain Finvector Ltd:n ja Finvector Oy:n muodostamaa alakonsernia ja nimenomaan Finvector Oy:n näkökulmasta.

4.2.3 Tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista

Verohallinnon muistion (Laaksonen ym. 2007) mukaisesti etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista kuvataan liiketoimen euromääräinen arvo ja laskutus, liiketoimen tyyppi, osapuolet ja liiketoimen suhde toisiin etuyhteydessä tehtyihin liiketoimiin. Lisäksi voidaan kertoa liiketoimissa sovelletut sopimusehdot. Soveltuva esitystapa on esimerkiksi taulukko, jossa tietoja voidaan luokitella tarvittaessa seuraavalla tavalla:

- Tavarán, palvelun, aineettoman omaisuuden käyttöoikeuden, aineettoman omaisuuden, käyttöomaisuuden hankinta ja luovutus
- Lainananto, lainanotto, vuokraus, leasing, kustannusten jakaminen
- muu liiketoimi

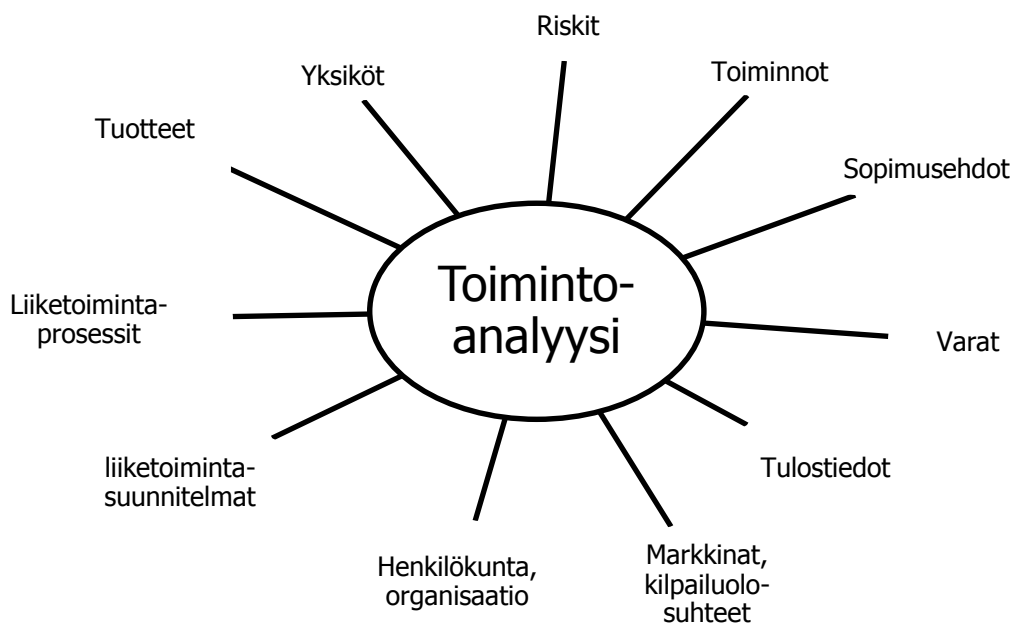
Mikäli liiketoimet liittyvät läheisesti toisiinsa tai ovat jatkuvia, eikä niitä voida arvioida riittävän hyvin erillisinä, voidaan ne yhdistää. Esimerkiksi käyttöoikeudet, jotka liittyvät aineettomaan omaisuuteen, komponenttien hankinta ja valmistuslisenssin myöntäminen samalle valmistajalle ja pitkäaikaiset palveluiden ja tavaroiden hankintasopimukset ovat tällaisia liiketoimia, jotka voidaan yhdistää. (Laaksonen ym. 20–21.)

Tarkasteltavassa yrityksessä etuyhteysliiketoimet menevät niin, että Finvector Oy myy sopimusvalmistuspalvelua päämiehelle, eli emoyhtiölleen Finvector Ltd:lle. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että Finvector Oy ostaa tarvittavat raaka-aineet ja valmistaa niistä päämiehen pyytämiä tuotteita. Sopimusvalmistuspalveluun sisältyy myös valmistettavien tuotteiden

laadunvalvonta ja – varmistuspalvelua. Sopimusvalmistuspalvelun lisäksi konsernin hallintopalvelut tuotetaan Finvector Oy:n toimesta Kuopiossa.

4.2.4 Toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista

Etuyhteyssuhteessa tehdyt liiketoimet arvioidaan myös toimintoarvioinnin (functional analysis) avulla. Arvioinnin tarkoituksena on kartoittaa toiminnot, toimintoihin liittyvät riskit ja niihin sitoutuneet varat. Tietojen avulla selvitetään, mikä on etuyhteyssuhteiden välinen todellinen luonne, esimerkkinä valmistusyrityksen määrittely sopimusvalmistajaksi tai täyden riskin valmistajaksi. (Karjalainen ym. 2007, 52-53.) Kuviossa 5 on kuvattu toimintoarviointiin vaikuttavia seikkoja. Jaakkolan ym. (2012, 101) mukaan yritysten tulee kuvata miten vastuu eri toiminnoista jakautuu yritysten kesken ja mitä toiminto pitää sisällään.



KUVIO 5 Toimintoanalyysiin vaikuttavia seikkoja (mukailtu Karjalainen ym. 2007).

Verohallinnon muistion (Laaksonen ym. 2007, 23) mukaan toimintojen esittämistapa voi olla joko taulukkomuotoinen tai kirjallinen selostus. Kirjallinen selostus on kuvaavampi, joten jos tiedot on esitetty taulukkomuotoisena, on niistä silti tehtävä kirjallinen selostus. Kirjallinen selostus antaa tarkemman kuvan siitä, miten riski ja käytetty omaisuus jakautuvat etuyhteyssuhteessa olevien yritysten kesken.

Taulukossa 3 on kuvattu miten toiminnot ja riskit jakautuvat tarkasteltavien yritysten välillä. Koska Finvector Oy myy sopimusvalmistuspalvelua, se ostaa tarvittavat raaka-aineet Finvector Ltd:n hyväksymän budjetin rajoissa ja laskuttaa ne Finvector Ltd:ltä. Finvector Ltd omistaa koko varasto- ja tuotekannan, ja sitä kautta kantaa myös riskin niistä. Laaksonen ym. (2007, 23) mukaan toimintoarvioinnissa voidaan valmistustoimintaa harjoittavan yrityksen toimintakuvauksessa keskittyä esimerkiksi tuotannon kuvaukseen ja taloudellisesti ei niin merkittäviä toimintoja ei tarvitse käsitellä yhtä tarkasti.

TAULUKKO 3 Toimintojen ja riskien jakautuminen (mukailtu Karjalainen ym. 2007).

Toiminto/riski	Sopimusvalmistaja	Päämies
Tuotantolinjojen suunnittelu ja toteutus	(X)	X
Raaka-aineiden hankkiminen	X	(X)
Raaka-ainetoimittajien valitseminen	(X)	X
Tuotteiden suunnittelu		X
Tutkimus- ja tuotekehitys	(X)	X
Aineettomien oikeuksien lisensointi		X
Tuotannon suunnittelu	(X)	X
Tuotannon aikataulutus	(X)	X
Tuotteiden valmistus	X	
Laaduntarkastus	X	
Pakkaaminen	X	
Varastointi	X	
markkinointi		X
Markkinariski		X
Varastoriski		X
Takuuriski		X
Luottotappioriski		X

(x) = voi osallistua toimintaan

Karjalaisen ym. (2007, 104) mukaan kustannusvoittolisää käytetään yleisesti markkinaehtoisen hinnan määrittämiseen myös niissä tapauksissa, joissa valmistettavalle tuotteelle voidaan laskea yksikköhinta. Riskin jakautuminen yritysten kesken määrittää myös jäännösvoiton tai – tappion kohdistumisen. Yleisen markkinaehtoperiaatteen mukaisesti suurempi riski tuottaa suuremmat voitot, pienellä riskillä suuria voittoja ei ole odotettavissa.

Riskin todellinen jakautuminen on tärkeässä roolissa määritettäessä markkinaehtoisuutta. Keskinäiset sopimukset antavat hyvän, mutta ei täydellistä kuvaa riskin jakautumisesta. Parhain kuva riskin jakautumisesta saadaan tarkasteltaessa osapuolten käyttäytymistä. Toimintojen ja riskien arvioinnissa osapuolten haastattelu on hyvä tapa selvittää, miten toiminnot ja riskit todellisuudessa jakautuvat (Karjalainen 2015-09-10).

4.2.5 Vertailuarviointi

Jaakkolan ym. (2012, 103) mukaan siirtohinnoitteludokumentointi on yksi keskeisin osa on vertailuarviointi. Vertailuarviointi alkaa mahdollisten vertailukohteiden määrittämisellä, vertailukohteina voi olla joko sisäisiä verrokkeja tai ulkoisia verrokkeja. Sisäinen verrokki saadaan tilanteesta, jossa verovelvollinen on tehnyt liiketoimia vertailtavissa olosuhteissa riippumattoman yrityksen kanssa. Koska sisäisestä verrokista saadaan tarkempaa tietoa vertailukelpoisuutta ajatellen, on suositeltavaa käyttää sisäistä verrokkia aina kuin vain mahdollista.

Ulkoista vertailukohtaa haettaessa on turvauduttava erilaisiin tietokantoihin. Esimerkki kaupallisesti käytettävissä olevasta tietokannasta on Bureau van Dijk:n Amadeus-tietokanta. Tietokantojen tiedot eivät välttämättä ole täydellisiä. Kun käytetään tietokantoja, täytyy käytetyt valintakriteerit dokumentoida siten, että haku voidaan tarvittaessa uusua. Analyysiin valitaan tunnusluvut käytetyn siirtohinnoittelumenetelmän perusteella, ja saaduille tunnusluville lasketaan kvartiiliväli, yleensä

käytetään kolmen vuoden painotettua keskiarvoa. Vertailtavan yrityksen vastaavien tunnuslukujen pitäisi asettua saadulle kvartiilivälille, jotta siirtohinnoittelussa käytetyn hinnan voidaan osittaa olevan markkinaehtoinen. (Jaakkola ym. 2012, 104.)

Finvector Oy:lle ei ole käytettävissä sisäistä verrokkia, sillä yrityksen koko palvelumyynti tapahtuu emoyhtiölle. Sisäisen verrokin puuttuessa siirtohinnoitteludokumentaation valmisteleva yritys on tehnyt tietokantahaun ohjeiden mukaan. Kun ulkopuolinen yritys tekee tietokantahaun, on toimeksiantajan oltava tarkkana, jotta haku on todellisuudessa vertailukelpoinen. Tämä korostuu varsinkin Finvector Oy:n toimialalla, koska toimiala jolla yritys toimii, on hyvin erikoistunut eikä täysin soveltuvia vertailukohteita välttämättä ole helposti määriteltävissä.

4.2.6 Siirtohinnoittelumenetelmä

Tässä dokumentaation osiossa kuvataan yrityksessä käytettävä siirtohinnoittelumenetelmä ja perustelut käytettävän menetelmän valinnalle. Käytettävästä menetelmästä on esitettävä laskelma, josta käy ilmi markkinaehtoisuuden täytyminen. Laskelmana voidaan käyttää tuloslaskelmaa tai muuta yhtiön toteutuneisiin lukuihin perustuvaa laskelmaa. (Jaakkola ym. 2012, 105.)

Siirtohinnoittelumenetelmiä on kuvattu tarkemmin tämän työn kappaleessa 2.3. Tarkasteltavassa yrityksessä on verovuoden aikaisen siirtohinnan määrittämisessä käytössä kustannusvoittolisämenetelmä. Ulkopuolinen yritys on käyttänyt vertailuarvioinnissaan liiketoimintomarginaalimenetelmää. Käytetyllä menetelmällä ei ole arvioinnin kannalta merkitystä, sillä markkinaehtoisuus on todennettava käytetystä menetelmästä riippumatta.

4.2.7 Maakohtaisen dokumentaation sisältö

Konsernin ylimmän emoyhtiön Trizell Holding SA:n toimeksiannosta siirtohinnoitteludokumentaation konsernin näkökulmasta valmisteleva yritys tekee pääraportin lisäksi myös maakohtaiset dokumentaatiot. Siirtohinnoitteludokumentaatiot koskevat Instiladrin-tuotteen kehittämistä ja kaupallistamista vuosina 2014 ja 2015. Kontrolloitujen transaktioiden analysointi on tehty noudattaen suomalaista siirtohinnoittelulainsäädäntöä ja OECD:n ohjeistusta.

Maakohtainen dokumentaatio, 'local file', sisältää kuvauksen dokumentaation tavoitteista ja laajuudesta. Lisäksi dokumentaatioissa on lyhyesti kerrottu eri siirtohinnoittelumenetelmistä ja sovellettavista lain kohdista. Dokumentaatio sisältää organisaatiokuvaajan yrityksen avainhenkilöistä, jotka kontrolloivat riskejä ja toimintoja. Tuloslaskelma ja tase liittyvät myös maakohtaiseen raporttiin.

Yhtenä osana maakohtaista raporttia on benchmarking-raportti. Se sisältää yleiskuvauksen ja yksityiskohtaiset tiedot benchmarking-analyysistä sekä taloudellisen analyysin vertailtavista yrityksistä.

Benchmarking analyysin tiedonkeruussa on käytetty Bureau van Dijk:n Amadeus-tietokannasta saatavia tietoja, raportissa on kuvattu käytetyt hakutermit ja tarkemmat perustelut vertailuanalyysiin valituista yrityksistä. Vertailtavista yrityksistä on myös lyhyt kuvaus. Lisäksi kaikki soveltuvilla hakuehdoilla löytyneet yritykset on listattu ja perusteltu hylkääminen vertailuarvioinnista.

Jotta taloudellinen analyysi olisi vertailukelpoinen, eivätkä markkinoiden vaihtelut vaikuta lopputulokseen, on OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden mukaan vertailuun otettava tiedot useammalta vuodelta. Lopulliseen vertailuun on valikoitunut tässä tapauksessa kymmenen yritystä, joiden tunnusluvut on analysoitu kolmen vuoden ajalta. Siirtohinnoittelun markkinaehtoisuuden arvioinnissa on käytetty liiketoiminettomarginaalimenetelmää.

5 SIIRTOHINNOITTELUMENETELMÄN SOVELTUVUUDEN ARVIOINTI, FINVECTOR OY

Finvector Oy:n siirtohinnoittelumenetelmänä on käytetty kustannusvoittolisämenetelmää. Sen on katsottu soveltuvan parhaiten palvelun myynnin hinnoitteluun ja varsinkin tilanteeseen, jossa yritys toimii yksinomaan emoyhtiönsä sopimusvalmistajana. Sopimusvalmistuspalvelun laskutus tapahtuu kuukausittain toteutuneiden kulujen perusteella. Toteutuneet kulut saadaan kirjanpidosta, jonne eri kululajit on jaoteltu kustannuspaikkojen perusteella. Kirjanpidon ohjelmistosta ajetaan kuukausittain raportti, jonka perustella laskutus emoyhtiölle tapahtuu. Tilikauden vaihtuessa tarkastellaan onko liiketoiminnassa tapahtunut sellaisia olennaisia muutoksia, jotka antaisivat aihetta siirtohinnoitteluperiaatteen tarkempaan tarkasteluun.

5.1 Siirtohinnoittelun taustaa

Siirtohinnoittelumenetelmänä on ollut kustannusvoittolisämenetelmä koko yritystoiminnan ajan. Sen käytännön soveltamista on päivitetty vuosien myötä vastaamaan vallitsevaa markkinatilannetta. Päivitykset ovat koskeneet lähinnä kustannuspaikkoja ja käytettyjä voittolisäprosentteja.

Historiallisesti kustannusvoittolisäprosentit on määritelty sen mukaan, miten kunkin kustannuspaikan tuottama työ antaa lisäarvoa tuotetulle palvelulle. Yrityksen ydinliiketoimintaa on geenilääketeollisuuden sopimusvalmistus ja tuotekehitys, joten tuotantoyksiköiden oletetaan tuottavan lisäarvoa palvelulle ja sitä kautta emoyhtiölle kasvavan tieteellisen osaamisen myötä. Tutkimus- ja tuotekehitykseen sekä valmistustoimintaan liittyvät palvelut on pääsääntöisesti arvioitu suuremmalla kustannusvoittolisäprosentilla kuin yleishallinnon palvelut.

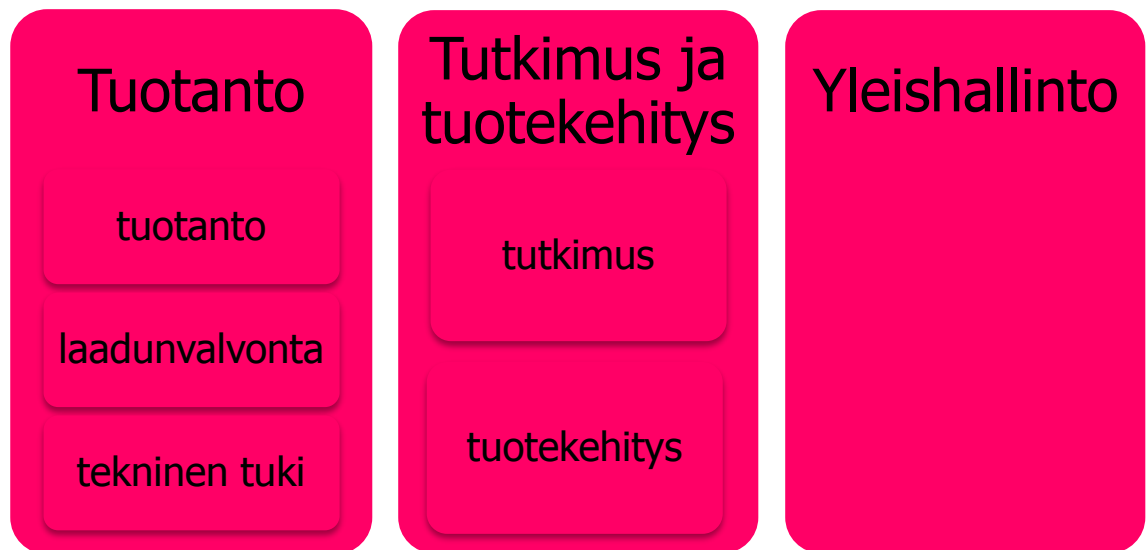
Yrityksessä on myös tuotantoa ja tuotekehitystä tukevia osastoja, kuten laadunvalvonta ja tekninen osasto. Osastoiden palvelut liittyvät suoraan valmistustoimintaan, joten ne on laskutettu lisäarvoa tuottavien periaatteiden mukaan. Ulkoistetut palvelut on laskutettu joko ilman voittolisää tai huomattavasti pienemmällä voittolisällä. Vähäinen osa hallinto-osaston kustannuksista on katsottu liittyvän Suomen tytäryhtiön toimintoihin, josta syystä pieni osa näistä kustannuksista on jäänyt rasittamaan tytäryhtiön tulosta.

Heikkoutena tässä mallissa on havaittu se, että kustannusten laskutus on ollut riippuvaista siitä, miten kulut on osattu kohdistaa oikealle kustannuspaikalle. Täysin samankaltainen työ tai kulu saattaa olla eri kustannusvoittolisäluokassa riippuen siitä, miten se on kohdistettu kulua kirjattaessa. (Harvima-Tiilikainen 04-12-2015.)

Viime vuosiin asti emoyhtiöllä on ollut hallinto-osasto myös Iso-Britanniassa. Emoyhtiö on laskuttanut management fee-maksua hallintopalvelustaan. Emoyhtiön perimä hallintopalvelumaksu on sisältänyt koko konsernille liittyvien kustannusten, kuten vakuutuksien, tietojärjestelmän kustannusten ja johdon kustannuksia. Yhtiön talousvaikeuksien myötä vuosina 2011–2012 toimintoja sopeutettiin niin Suomessa kuin Iso-Britanniassakin. Suurimmat vähennykset ovat tapahtuneet Iso-Britannian hallinto-osastolla ja toiminnot ovat vähitellen siirtyneet Suomessa tehtäväksi. Nykyään Finvector – konsernin ITC-palvelut ja taloushallinto tuotetaan Suomessa.

Vuonna 2015 yrityksessä on käytössä yhteensä useita kustannuspaikkoja, jotka voidaan jakaa pääryhmiin kuvion 6 mukaisesti. Käytännössä siirtohinnoittelua määriteltäessä tuotanto ja siihen

liittyvät tukipalvelut on ryhmitetty omaksi kustannuspaikakseen, tutkimuksen ja tuotekehityksen kustannuspaikat omakseen ja hallinto omanaan, jolloin saadaan kolme pääryhmää.



KUVIO 6 Kustannuspaikkojen jako pääryhmiin

5.2 Vaihtoehtona hallintopalvelumaksu

Erillinen hallintopalvelumaksu on noussut esille yhtenä vaihtoehtona siirtohinnoittelun käsittelyyn, sillä konsernia hyödyttävät hallinnon työt ovat lisääntyneet lähivuosina Finvector Oy:ssä.

Hallintopalvelumaksun perimistä puoltaa se tosiasia, että Finvector Oy:n hallinto-osasto huolehtii myös muiden konserniyritysten kirjanpidosta sekä ITC- ja henkilöstöhallinnosta. Tekemissäni laskelmissa lähdetään siitä oletuksesta, että hallintopalvelumaksua ryhdytään perimään muilta konserniyrityksiltä. Yhtenä vaihtoehtona on mahdollisuus harkita jopa hallinto-osaston eriyttämistä omaksi yrityksekseen, joka tarjoaa palveluitaan kaikille konserniyrityksille.

Toisaalta erillisen hallintopalvelumaksun periminen muilta konserniyhtiöiltä ei puolla näkökulmaa konsernin yleisestä hyödyistä. Konserniyritysten ei ole tarkoitus tuottaa suurta voittoa toisten konserniyritysten kustannuksella, vaan tarkoitus on tuottaa voittoa koko konsernille. Hallintopalvelut eivät kuulu yrityksen ydinliiketoimintaan, joten ne luokitellaan OECD:n (2015a) päivitetyn ohjeistuksen mukaisesti vähäistä lisäarvoa tuottaviin palveluihin ("low value-adding services"). Mikäli hallintopalvelumaksua perittäisiin konserniyrityksiltä, se voisi johtaa kahdenkertaiseen palveluveloitukseen, koska hallintopalveluiden veloitukset päättyvät lopulta emoyhtiön rasiitteeksi.

5.3 Siirtohinnoittelumenetelmän arviointi

Tutkimukseni ensimmäisessä vaiheessa perehdyin vaihtoehtoisii siirtohinnoittelumenetelmiin.

Tutkimuksen ensimmäinen sykli koostuikin siirtohinnoittelumenetelmien läpikäymisestä.

Markkinahintavertailumenetelmä olisi luotettavin menetelmä, mutta sen ei katsottu olevan soveltuva, kun otetaan huomioon yrityksen liiketoiminta. Yrityksen liiketoiminta on hyvin erikoistunutta ja riippumatonta vertailukohdetta on hankala löytää avoimilta markkinoilta.

Jälleenmyyntihintamenetelmä olisi soveltuva, jos konsernin tuote olisi avoimilla markkinoilla

myytävänä. Voitonjakamismenetelmä olisi soveltuvien tilanteissa, jossa etuyhteydessä tehtyjä liiketoimia on hankala määritellä yritysten kesken. Finvector – konsernissa etuyhteyksiliiketoimet ovat selkeästi määriteltävissä, joten tätä vaihtoehtoa ei pidetty soveltuvana. Jäljelle jäivät liiketoiminettomarginaalimenetelmä ja kustannusvoittolisämenetelmä. Molemmat menetelmät soveltuisivat käytettäväksi, menetelmien erot löytyvät tuloslaskeman vertailukohteen suhteesta. Kustannusvoittolisämenetelmässä vertailu tapahtuu myyntikatteen tasolla, vastaavasti liiketoiminettomarginaalimenetelmän vertailu tapahtuu liiketuoton tasolla. Eri siirtohinnoittelumenetelmien soveltuvuuden arvioinnin perusteella käytössä olevalle siirtohinnoittelumenetelmälle ei löytynyt korvaavaa vaihtoehtoa, joten seuraavaksi arvioiminen keskittyy nykyisen siirtohinnoittelumenetelmän käytännön soveltamiseen.

Seuraavassa tutkimusvaiheessa perehdyin yrityksessä käytettävän siirtohinnoittelumenetelmän käytännön soveltamiseen. Siirtohinnoittelumenetelmän käytännön laskutusta ei ole koettu yrityksessä ongelmaksi. Kirjanpidosta saatava tieto on helposti jalostettavissa valmistuspalvelumaksuksi, sillä raporttipohja on rakennettu hyvin toimivaksi kirjanpito-ohjelman mahdollistamien määreiden avulla. Näitä määreitä ovat muun muassa osastokoodi, tuotekoodi ja projektikoodi. Etuna nykyisessä menetelmässä on sen ennustettavuus, sillä laskutus tapahtuu kerran kuukaudessa. Ongelmaksi on koettu menetelmän riippuvuus kustannuspaikkajaottelusta. (Harvima-Tiilikainen 2015-12-04.)

Harvima-Tiilikaisen haastattelusta saatujen tietojen perusteella suunnittelin erilaisia vaihtoehtoja siirtohinnoittelumenetelmän soveltamiseen. Käytännössä tämä tarkoitti erilaisten vaihtoehtojen laskelmien tekemistä. Yrityksen kirjanpito-ohjelmasta sain ajettua Excel-pohjaiseen raportointiohjelmaan tuloslaskelman ajantasaiset tiedot. Tietojen perusteella lähdin tekemään erilaisia vaihtoehtoja laskelmille. Laskelmien kaavat suunnittelin siten, että vaihtoehdot oli helposti simuloitavissa eri laskentakausille ja laskelmaa olisi mahdollista käyttää suoraan siirtohinnoittelulaskelman perustana. Mahdollinen erillinen hallintopalvelumaksu oli avainasemassa laskelmia aloitettaessa. Lisäksi vaihtoehtoiset kustannusvoittolisäprosentit erityyppisille kuluille sisältyivät laskelmiin. Lopullisesti arviointiin valikoitui kolme seuraavaa lähestymistapaa.

Vaihtoehto yksi

Laskelmassa erotetaan kaikki yleishallinnon kustannuspaikalle allokoitut kustannukset koko yhtiön kustannuksista käyttämällä kirjanpidon kustannuspaikkamäärettä. Alla olevassa taulukossa 4 on kuvattu yksi osuus siirtohinnoittelulaskelmasta, koko esimerkkilaskelmataulukko on liitteessä kolme. Taulukon 4 esimerkin mukaan koko yhtiön toimistokuluihin on kirjattu 250 000 euroa. Tästä on kohdistunut ydinliiketoimintaan 150 000 euroa ja yleishallintoon 100 000 euroa. Ydinliiketoimintaan liittyvät kustannukset lisättynä kustannusvoittolisällä (15 000 euroa) veloitetaan suoraan sopimusvalmistuspalvelumaksuna (recharge) emoyhtiöltä. Esimerkissä on käytetty kustannusvoittolisänä kymmentä prosenttia, jolloin kokonaisveloituksen määrä on helppo havaita.

TAULUKKO 4 Kustannusten kohdistaminen, vaihtoehto yksi

	Finvector Oy					GROUP		
	Finvector Oy	Core business	Admin	Recharge	Service fee cost pool	Company 1	Company 2	Finvector Oy
headcount	100	80	20			10	5	100
Miscellaneous office costs	-250 000,00 €	-150 000,00 €	-100 000,00 €	-230 000,00 €	-20 000,00 €	-1 739,13 €	-869,57 €	-17 391,30 €
Mark-up 10 %	-25 000,00 €	-15 000,00 €	-10 000,00 €	-23 000,00 €		-173,91 €	-86,96 €	
Recharge	-275 000,00 €	-165 000,00 €	-110 000,00 €	-253 000,00 €		-1 913,04 €	-956,52 €	

Seuraavaksi erotetaan hallinnolle kohdistetuista kuluista (100 000 euroa) ydinliiketoimintaa vastaava osuus. Tämän osuuden laskemisessa käytetään henkilömäärien suhdetta allokointiavaimena.

Tuotannon ja siihen välittömästi liittyvien tukitoimintojen henkilöstömäärää (80) verrataan koko yhtiön henkilöstömäärään (100). Saadun suhdeluvun (80/100) avulla yleishallinnon kustannuksista erotetaan kuluerä (80 000€), joka lisätään myös sopimusvalmistuspalvelumaksuun (recharge).

Tällöin esimerkin mukainen kokonaisveloitus emoyhtiöltä on 253 000 euroa.

Jäljelle jääneestä yleishallinnon osuudesta, 20 000 euroa, muodostetaan niin sanottu kulupohja, josta lasketaan muilta konserniyrityksiltä veloitettava hallintopalvelumaksu. Kohdistusavaimena käytetään yrityksen henkilöstön määrän suhdetta koko konsernin henkilöstömäärään.

Vaihtoehtoon etuna on helppo toteutus, haittapuolena on kustannuspaikkamääreeseen perustuvan kulujaon heikkous tilanteessa, jossa kustannus on kohdistettu virheellisesti väärälle kustannuspaikalle. Tässä menetelmässä yleishallinnon kustannukset jäävät suurimmalta osaltaan Finvector Oy:n katettavaksi. Kustannuksenjakoavaimena henkilöstömäärän suhde on yksinkertaisin vaihtoehto, monipuolisuutta laskelmaan saataisiin, jos käytettäisiin eri kohdistusavaimia eri kululajeille. Esimerkiksi tietokoneisiin liittyvissä kuluissa kohdistusavaimena voisi käyttää työkalujen määrän suhdetta.

Vaihtoehto kaksi

Vaihtoehtossa kaksi kustannukset jaetaan ensin kolmeen pääryhmään kirjanpitoileittain:

1. Korkeaa arvoa tuottavat kustannukset: raakamateriaalit, tuotantoon liittyvät palvelut, kulutustavara, välittömät työkustannukset sisältäen sivukulut
2. Tuotannon epäsuorat kustannukset: palkkoihin liittyvät muut kustannukset
3. Vähäistä arvoa tuottavat kustannukset: ITC-kustannukset ja yleinen tuki, yleiskustannukset

Korkeaa arvoa tuottavat kustannukset laskutetaan sopimusvalmistuspalvelumaksun (recharge) kautta emoyhtiöltä riippumatta siitä, mille kustannuspaikalle ne on kohdistettu. Nämä kulut kuuluvat ydinliiketoimintaan. Myös vähäistä arvoa tuottavat tuotannon epäsuorat kustannukset sisällytetään sopimusvalmistusmaksuun, sillä ne ovat luonteeltaan ydinliiketoiminnan tukemista. Liitteessä neljä on esimerkinomainen laskentataulukko, josta nähdään kustannusten jakautuminen.

Hallintopalvelumaksua varten lasketaan kulupohja vähäistä arvoa tuottavista yleishallinnolle kohdistetuista ITC-kuluista ja muista tukitoiminnan kustannuksista sekä tuotannon epäsuorista kustannuksista. Taulukon 5 esimerkissä on yhtiön toimistokuluihin kirjattu kulua 100 000 euron edestä, tästä on ydinliiketoimintaan kuuluvaa 80 000 euroa ja yleishallinnon kulua 20 000 euroa. Koko yleishallinnon kulusta muodostetaan niin sanottu kustannuspohja, josta lasketaan muilta

konserniyrityksiltä perittävä hallintopalvelumaksu. Allokointiavaimena käytetään tässäkin vaihtoehdossa yritysten henkilöstön määrän suhdetta koko konsernin henkilöstömäärään.

TAULUKKO 5 Kustannusten kohdistaminen, vaihtoehto kaksi.

	Finvector Oy			Service fee		GROUP		
	Finvector Oy	Core business	Admin	recharge	cost pool	company 1	Company 2	Finvector Oy
headcount	100	80	20			10	5	100
Miscellaneous office costs	-100 000,00 €	-80 000,00 €	-20 000,00 €	-80 000,00 €	-20 000,00 €	-1 739,13 €	-869,57 €	-17 391,30 €
Mark-up 5 %	-5 000,00 €	-4 000,00 €	0,00 €	-4 000,00 €	0,00 €	-86,96 €	-43,48 €	0,00 €
Recharge	-105 000,00 €	-84 000,00 €	-20 000,00 €	-84 000,00 €	0,00 €	-1 826,09 €	-913,04 €	0,00 €

Vaihtoehdossa kustannuspaikkajaan merkitys ei ole niin suuri, vaan merkitystä on kululajin luonteella. Menetelmä vaatii enemmän käsityötä, varsinkin määriteltäessä kulutilejä eri luokkiin. Kulutilien määrittelyssä tarvitaan tietämystä sekä itse tuotantoprosessista että kirjanpidosta, jotta soveltuvat kulutilit osataan ryhmitellä oikein.

Toisaalta, kun laskentapohjaan on kerran mietitty kulutilien oikea kohdistustapa, laskentapohjaa on helppo käyttää jatkossa. Tällä menetelmällä suurin osa yleishallinnon jää Finvector Oy:n harteille, vain pieni osa saadaan muilta konserniyrityksiltä hallintopalvelumaksuna takaisin.

Vaihtoehto kolme

Kustannukset jaetaan korkean arvon kustannuksiin, vähemmän arvoa tuottaviin kustannuksiin ja tuotannon epäsuoriin kustannuksiin kuten vaihtoehdossa kaksi. Korkeaa arvoa tuottavat kustannukset ja vähäistä arvoa tuottavat yleiskustannukset laskutetaan sopimusvalmistuspalvelumaksun kautta emoyhtiöltä samoin kuin vaihtoehdossa kaksi.

Esimerkkilaskelmataulukko vaihtoehdosta kolme on kokonaisuudessaan liitteessä viisi, taulukossa 6 on kuvattu esimerkinomaisesti yhtiön toimistokulujen jakautuminen ydinliiketoimintaan ja yleishallinnon kuluksi.

TAULUKKO 6 Kustannusten jakautuminen, vaihtoehto kolme.

	Finvector Oy				GROUP			
	Finvector Oy	Core business	Admin	Recharge	Service fee cost pool	company 1	Company 2	Finvector Oy
headcount	100	80	20			10	5	100
Miscellaneous office costs	-100 000,00 €	-80 000,00 €	-20 000,00 €	-96 000,00 €	-4 000,00 €	-347,83 €	-173,91 €	-3 478,26 €
Mark-up 5 %	-5 000,00 €	-4 000,00 €	0,00 €	-4 000,00 €	0,00 €	-17,39 €	-8,70 €	0,00 €
Recharge	-105 000,00 €	-84 000,00 €	-20 000,00 €	-100 000,00 €	0,00 €	-365,22 €	-182,61 €	0,00 €

Hallintopalvelumaksua varten lasketaan kulupohja vähäistä arvoa tuottavista hallinnon kustannuspaikalle kohdistetuista ITC-kuluista ja muista tukitoiminnan kustannuksista sekä tuotannon epäsuorista kustannuksista. Taulukossa 6 on ydinliiketoiminnan kuluksi kirjattu 80 000 euroa ja yleishallinnon kuluksi 20 000 euroa. Muilta konserniyrityksiltä perittävän hallintopalvelumaksun kulupohjaan lasketaan yleishallinnon kulusta se osuus, joka vastaa yleishallinnon henkilöstön osuutta. Allokointiavaimena on käytetty yleishallinnon henkilöstömäärän suhdetta koko yrityksen

henkilöstömäärään. Kulupohjaan kuuluva osuus yleishallinnon kuluista saadaan esimerkin mukaan laskettua seuraavasti: $20/100 \cdot 20\,000\text{€} = 4\,000\text{€}$.

Hallintopalvelumaksu peritään muilta konserniyrityksiltä käyttäen allokointiavaimena henkilöstömäärän suhdetta konsernin koko henkilöstömäärään. Hallintopalvelumaksun kulupohjasta laskutetaan sopimusvalmistuspalvelumaksun kautta emoyhtiöltä tuotantoon liittyvien henkilöstön osuus, tällöin muilta konserniyrityksiltä perittävä hallintopalvelumaksu koostuu ainoastaan yleishallinnon kustannuspaikan kuluista.

Menetelmä on melkein identtinen vaihtoehdon kaksi kanssa, ainoastaan hallintopalvelumaksun veloitustapa on erilainen. Tässä lähestymistavassa Finvector Oy:n harteille ei jää yhtä paljon kulupohjaa kuin vaihtoehdossa kaksi. Taulukon 6 esimerkin mukaan tästä vaihtoehdosta jää Finvector Oy:lle kuluksi 3478,26 euroa kun vaihtoehdossa kaksi (taulukko 5) kuluja jää 17 391,30 euroa. Vaihtoehto yksi kuluksi jää myös taulukon 4 esimerkin mukaan 17 391,30 euroa. Esimerkkien luvut eivät ole täysin vertailukelpoisia, sillä vaihtoehtojen yksi ja kaksi/kolme välillä käytetään erilaista kulutilien ryhmittelyä. Laskentatapojen väliset eroavaisuudet ovat havaittavissa parhaiten yrityksen oikeilla luvuilla tehdyistä laskelmista, joissa on käytetty koko tuloslaskelman antamaa tietoa. Koska tarkat luvut eivät ole julkista tietoa, niitä ei tässä työssä julkaista.

5.4 Johtopäätökset sovellettavan siirtohinnoittelumenetelmän arvioinnista

Yritysverokonsultti David Norton vieraili Finvector Oy:ssä helmikuussa 2016 keskustelemassa koko konsernin siirtohinnoittelusta. Keskusteluissa David Nortonin ja Auli Harvima-Tiilikaisen kanssa erilaisista siirtohinnoitteluvaihtoehdoista ja hallintopalvelumaksusta tultiin johtopäätökseen, ettei erillistä hallintopalvelumaksua peritä konserniyrityksiltä. Myöskään Finvector Ltd ei enää peri Management Fee:nä perimäänsä hallintopalvelumaksua. Perusteluna tälle voidaan esittää se seikka, että tytäryhtiö ei itse myy mitään konsernin ulkopuolelle, vaan kaikki myynti tapahtuu emoyhtiön toimesta.

Arvioinnissa yhtenä osana olleen kustannusvoittolisän suhteen päädyttiin yksinkertaiseen ratkaisuun, kaikille kuluille lasketaan kohtuullinen voittolisä erittelemättä niitä kustannuspaikoittain tai kustannuslajeittain. Tässä vaiheessa kun emoyhtiön omistama tuote on vielä tuotekehitysvaiheessa eikä kaupallistaminen ole vielä varmaa, joten pienempi kustannusvoittolisä on perusteltavissa. (Norton ja Harvima-Tiilikainen 2016-02-05.)

Toisena perusteluna sopimusvalmistuksen kohtuulliselle kustannusvoittolisälle voidaan käyttää sopimusvalmistajan alhaista riskitasoa ja vastuutasoa. Tässä vaiheessa Finvector Oy:ssä tapahtuva toiminta tukee kokonaisuudessaan päätuotteen kaupallistamistarkoitusta, jolloin on perusteltua, että kaikki kulut voidaan jälleenlaskuttaa Instiladrinin kaupallistamisoikeudet omistavalta Finvector Ltd:ltä.

Tulkintaa tukee myös Lauri Finérin vuonna 2012 tekemä pro gradu tutkielma ”Siirtohinnoittelu suomalaisessa käytännössä”, jonka sivulla 37 olevan määrittelyn mukaan Finvector – konsernin liiketoimintamalli on niin sanottu päämiesmalli. Tällöin päämiesyhtiö (Finvector Ltd) omistaa kaiken aineettoman omaisuuden, se kantaa kaiken riskin ja huolehtii liiketoiminnan järjestämisestä.

Finvector Oy tarjoaa päämiehelle sopimustuotekehittelypalvelua, tälle palvelulle maksettava kustannusvoittolisä on yleensä 1-5 prosenttia. (Finér 2012, 37.)

Mikäli konsernin liiketoimintamalli muuttuu, on siirtohinnoittelumenetelmää arvioitava uudelleen. Liiketoimintamallin muuttamista suunniteltaessa olisikin hyvä huomioida siirtohinnoittelun näkökulma. Silloin markkinaehtoisin hinnan määrittely ja siirtohinnoittelun arviointi pystytään tekemään reaaliaikaisesti ja vaadittavat muutokset dokumentaatioon on helposti päivitettävissä.

6 POHDINTA

Tässä opinnäytetyössä tavoitteenani oli arvioida suomalaisen yrityksen käyttämän siirtohinnoittelumenetelmän soveltuvuutta. Työni alkoi siirtohinnoittelun ja sen dokumentaation vaatimuksiin perehtymisellä. Teoriaperustan jälkeen arvioin mahdollisia vaihtoehtoisia siirtohinnoittelumenetelmiä. Käytössä olevalle siirtohinnoittelumenetelmälle ei löytynyt soveltuvaa korvaavaa vaihtoehtoa, vaan yrityksessä päädyttiin pysymään nykyisessä kustannusvoittolisämenetelmässä. Seuraavaksi tarkastelin tarkemmin siirtohinnoittelumenetelmän soveltamista ja mahdollista hallintopalvelumaksun perimistä muilta konserniyrityksiltä. Tarkastelua ja arviointia varten perehdyin teoriatasolla konsernin sisäisiin vähäistä lisäarvoa tuottaviin palveluihin ja niiden veloitukseen. Siirtohinnoittelumenetelmän soveltuvuuden arviointia varten tein lukuisia erilaisia Excel-pohjaisia laskelmia, joiden perusteella sisäisten palveluiden veloittaminen muita konserniyrityksiltä ja vaihtoehtoiset kustannusvoittolisäprosentit olisivat toteutettavissa.

Tehtyjen laskelmien perusteella erillisen hallintopalvelumaksun periminen muilta konserniyrityksiltä päätettiin jättää soveltamatta. Perusteena perimättä jättämiseen on konsernin tämänhetkinen liiketoimintastrategia ja tavoite. Lisäksi mahdollinen konsernin ulkopuolinen myynti tapahtuu emoyhtiön toimesta, jolloin on perusteltua periä hallinnon kulut emoyhtiöltä samalla kohtuullisella voittolisällä.

Kustannusvoittolisän osalta päädyttiin siis käyttämään kaikilla kuluilla, kustannuspaikasta riippumatta, samaa kustannusvoittolisäprosenttia. Koska olin suunnitellut laskelmat siten, että käytettävä kustannuslisäprosentti oli helppo muuttaa laskelmapohjaan, arvioitiin tehtyjen laskelmien käytettävyys hyväksi. Kustannusvoittolisäprosentti ei ole suuri, mutta se on perusteltavissa päämies-mallilla, jossa sopimusvalmistaja ei käytännössä kanna riskiä. Pelkillä sopimusehdoilla ei osoiteta riskin jakautumista, vaan käytännön toiminta osoittaa kuinka riski on todellisuudessa jaettu.

Jatkoa ajatellen suositukseni on, että yritys käy vuosittain läpi konsernin sisäiset liiketoimet siirtohinnoittelun näkökulmasta. Mikäli liiketoimissa ei ole tapahtunut olennaisia muutoksia, dokumentaation päivittämiseksi riittää numerotiedon päivittäminen ja kannattavuusmittarilaskelmien tarkastaminen vertailuanalyysiin verrattuna. Mikäli tuote saadaan kaupallistettua ja sitä ryhdytään valmistamaan suuremmassa mittakaavassa, on toiminnot käytävä tarkasti läpi myös siirtohinnoittelun näkökulmasta. Opinnäytetyön osatuotoksena laadin siirtohinnoitteludokumentaation päivittämisen avuksi vuokaavion, joka on liitteessä kaksi. Siirtohinnoitteludokumentaation päivittäminen konsernitasolla ja myös alakonsernin tasolla lienee jatkossakin kansainvälisen tilintarkastusyhteisön vastuulla, mutta vuokaavio päivitysprosessista tulee helpottamaan kaikkien työtä.

Vuosittain on myös tärkeää tarkastella olemassa olevien sopimusten ja varsinkin uusien sopimusten ehdot ja niiden noudattaminen. Kirjalliset sopimusehdot ovat tärkeitä, mutta tosiasiallinen toiminta voi määrittää oikeasti, miten viranomaiset katsovat markkinaehtoisuuden täyttyneen. Pieniksi kuvitellut toimenpiteet ja toimintojen jaot voivat oikeasti olla merkittäviä, kun asiaa katsotaan siirtohinnoittelun näkökulmasta.

Siirtohinnoitteludokumentaatioprojekti on ollut yrityksessä mielessä pitkään, mutta ajankohtaiseksi se tuli omistajanvaihdon ja yrityksen kokoluokan muutoksen myötä. Projektiin lähdettäessä ei ehkä osattu kuvitella, kuinka laaja asia siirtohinnoitteludokumentaatio oikeasti on kyseessä, varsinkin kun dokumentaatio tehdään kattamaan koko konsernin etuyhteydessä tehdyt liiketoimet. Lisäksi ensimmäistä kertaa dokumentaatiota laadittaessa taustatyötä on tehtävä paljon enemmän kuin päivitysvaiheessa. Siirtohinnoitteluteoriaan perehtyminen opinnäytetyössäni auttaa yritystä jatkossa antamalla vahvistusta sovellettavan menettelyn oikeaan valintaan.

Opinnäytetyö oli prosessina melko haastava. Työn lopullinen aihe muotoutui ajan myötä, kun pääsin perehtymään aiheeseen ja yrityksen tietoihin tarkemmin. Opinnäytetyöprojektin alkaessa suunnitelmanani oli tehdä siirtohinnoitteludokumentaatio yritykselle, mutta konsernitason päätöksen myötä lopulliseksi aiheeksi ja tavoitteeksi muotoutui nykyisen siirtohinnoittelumenetelmän soveltuvuuden arviointi. Työ sisälsi runsaasti tutustumista siirtohinnoittelun teoriaan, sillä opiskelujen aikaista teoriapohjaa ei ole. Oman haasteensa antoi myös englanninkielinen lähdekirjallisuus, jonka valitsin sen ajankohtaisuuden perusteella. Suomenkielistä BEPS-hankkeen vaikutukset huomioonottavaa lähdekirjallisuutta oli hyvin vähän saatavilla.

Työn edetessä siirtohinnoittelusta löytyi paljon uutta tietoa, varsinkin OECD:n BEPS-hankkeen toimenpiteiden myötä siirtohinnoittelun kokonaisuuden laajuus alkoi hahmottua. Myös siirtohinnoittelun perimmäisin tarkoitus, veron kertyminen oikeaan valtioon, tuli selväksi prosessin edetessä. Oli myös mielenkiintoista seurata pitkään siirtohinnoittelun parissa työtä tehneitä asiantuntijoita työssään dokumentaation valmistelussa. Samalla pystyi itse havaitsemaan, miten pitkäkestoisesta prosessista on oikeasti kyse.

Kansainvälisissä konserneissa siirtohinnoitteluun on siis oikeasti kiinnitettävä huomioita. BEPS-projekti on massiivinen kaikkine toimenpide-esityksineen ja vaikuttaa monen yrityksen toimintaan dokumentaatio-ohjeiden päivityksen myötä. Siirtohinnoittelun perimmäisin tarkoitus, verojen kertyminen oikeaan valtioon on ja tulee olemaan veroviranomaisten mielenkiinnon kohteena jatkossakin. Verotusmenettelylain muutokset ja BEPS-projektin vaikutukset ovat oivallisia jatkotutkimuksen aiheita.

LÄHTEET JA TUOTETUT AINEISTOT

- ASIAKASTIETO 2016. Yritykset. Finvector Vision Therapies Oy. [Viitattu 2016-03-17]. Saatavissa: <https://www.asiakastieto.fi/yritykset/finvector-vision-therapies-oy/09460097/taloustiedot>
- ESKOLA, A 1973. Sosiologian tutkimusmenetelmät. Porvoo:WSOY
- FIMEA 2016. Myyntilupahakemus. [Viitattu 2016-03-20]. Saatavissa: <http://www.fimea.fi/myyntiluvat/myyntilupahakemus>
- FINÈR, Lauri 2012. Siirtohinnoittelu suomalaisessa käytännössä. Aalto-yliopisto. Yritysjuridiikan koulutusohjelma. Pro gradu –tutkielma. [Viitattu 2016-03-13]. Saatavissa: https://aaltodoc.aalto.fi/bitstream/handle/123456789/10133/hse_thesis_13158.pdf?sequence=1
- HARVIMA-TIILIKAINEN, Auli 2015-12-04. Konsernin talouspäälikkö. [Haastattelu.] Kuopio: Finvector Vision Therapies Oy.
- JAAKKOLA, Riika, LAAKSONEN, Sanna, NIKULA, Timo, PALMU, Mikko, PARONEN, Vesa, SANDELIN, Eric ja VASENIUS, Suvi 2012. Siirtohinnoittelu käytännössä. Helsinki: Edita Publishing Oy
- KARJALAINEN, Jukka 2015-09-10. Veroasiantuntija. [Haastattelu.] Kuopio: Finvector Vision Therapies Oy
- KARJALAINEN, Jukka ja RAUNIO, Merja 2007. Siirtohinnoittelu. Helsinki: WSOYpro
- KUKKONEN, Matti ja WALDEN, Risto 2010. Konsernin verosuunnittelu. Juva: WS Bookwell Oy
- KUOSMANEN, Toni 2014. Siirtohinnoittelu tulo- ja arvonlisäverotuksessa. Helsinki Law Review [digilehti]. 2014/2 p. 149-182. [Viitattu 2015-09-27]. Saatavissa: <http://www.edilex.fi.ezproxy.savonia.fi/hlr/14753.pdf>
- KUUSELA, Pekka 2005. Realistinen toimintatutkimus?.Edita Prima Oy
- LAAKSONEN, Sami, KEMELL, Ann-Mari ja KOSKINEN, Sami 2007. Siirtohinnoittelun dokumentointi. Verohallinnon muistio 19.10.2007. [Viitattu: 2015-11-28]. Saatavissa: https://www.vero.fi/download/Siirtohinnoittelun_dokumentointi__muistio/%7BB7C214C0-8E02-4A31-AD7E-7A2D0709245F%7D/4030
- LAKI VEROTUSMENETTELYSTÄ. L 1995/1558. Finlex. Lainsäädäntö. [Viitattu 2015-09-27]. Saatavissa: <http://www.finlex.fi/fi/laki/ajantasa/1995/19951558>
- MEHTONEN, Pekka 2005. Siirtohinnoittelu, tuloverotus ja konsernistrategiat. Helsinki: Edita Publishing Oy
- NORTON, David 2016-02-05. [Haastattelu.] Kuopio: Finvector Vision Therapies Oy.
- OECD 2010. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010. Pariisi:OECD Publishing. Saatavissa:http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1
- OECD 2015a. Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports. Paris:OECD Publishing. [Viitattu 2016-03-08]. Saatavissa: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315351e.pdf?expires=1457449010&id=id&accname=guest&checksum=6FE39E1F3889F640F4470D412CC23C07>

OECD 2015b. Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report. Paris: OECD Publishing. [Viitattu 2016-03-08]. Saatavissa: <http://www.oecd-ilibrary.org/docserver/download/2315381e.pdf?expires=1457448790&id=id&accname=guest&checksum=AF2CED20E361200BF83EE38711971F42>

OECD 2016. About Base Erosion and Profit Shifting (BEPS). [Viitattu 2016-03-09]. Saatavissa: <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>

OJASALO, Katri, MOILANEN, Teemu ja RITALAHTI, Jarmo 2014. Kehittämistyön menetelmät. Uudenlaista osaamista liiketoimintaan. 3. uudistettu painos. Helsinki: Sanoma Pro Oy

TIKKA, Kari S, NYKÄNEN, Olli, JUUSELA, Janne ja VIITALA, Tomi 2015. Yritysverotus I-II. Helsinki: Talentum Media Oy.

VALTIONEUVOSTO 2014. Siirtohinnoittelu, opas kansainvälistyvälle yritykselle. [verkkajulkaisu] [Viitattu 2015-11-28]. Saatavissa: http://team.finland.fi/documents/10616/1098657/J1714_Team+Finland+Siirtohinnoitteluopas_net.pdf/377884d6-50bd-4806-84ea-6ad4006a814e?version=1.0

VERO.FI 2015a. Mitä on Siirtohinnoittelu? [Viitattu 2015-09-27]. Saatavissa: https://www.vero.fi/fi-FI/Yritys_ja_yhteisoasiakkaat/Kansainvalinen_toiminta/Mita_on_siirtohinnoittelu

VERO.FI 2015b. Valtioiden välinen yhteistyö veropaon torjumiseksi etenee. Verohallinnon tiedote 29.10.2015. [Viitattu 2016-01-17]. Saatavissa: [http://www.vero.fi/fi-FI/Valtioiden_valinen_yhteistyö_veropaon_to\(38585\)](http://www.vero.fi/fi-FI/Valtioiden_valinen_yhteistyö_veropaon_to(38585))

VERO.FI 2016. OECD:n siirtohinnoitteluohjeiden päivitykset tulkintalähteinä. Verohallinnon kannanotto. DNRO A177/200/2015. [Viitattu 2016-03-07]. Saatavissa: [https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Kansainvalinen_verotus/OECDn_siirtohinnoitteluohjeiden_paivityk\(39302\)](https://www.vero.fi/fi-FI/Syventavat_veroohjeet/Elinkeinoverotus/Kansainvalinen_verotus/OECDn_siirtohinnoitteluohjeiden_paivityk(39302))

VM.FI 2015a. Siirtohinnoittelun dokumentointia ja verotuksen maakohtaista selvitystä koskeva hallituksen esitys lausuntokierrokselle. Valtionvarainministeriön tiedote 28.12.2015. [Viitattu 2016-01-17]. Saatavissa: http://vm.fi/artikkeli/-/asset_publisher/siirtohinnoittelun-dokumentointia-ja-verotuksen-maakohtaista-selvitysta-koskeva-hallituksen-esitys-lausuntokierrokselle

VM.FI 2015b. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetuin lain siirtohinnoittelua koskevien dokumentointisäännösten muuttamisesta. Luonnos 8.12.2015. [Viitattu 2016-03-08]. Saatavissa: <http://www.hare.vn.fi/upload/asiakirjat/21246/281098181.PDF>

LIITE 1: EHDOTUS VEROTUSMENETTELYSTÄ ANNETUN LAIN MUUTTAMISESTA

Laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta

Eduskunnan päätöksen mukaisesti

muutetaan verotusmenettelystä annetun lain (1558/1995) 14 b §, sellaisena kuin se on laissa

1041/2006, sekä *lisätään* lakiin uusi 14 d ja 14 e § sekä 32 §:ään, sellaisena kuin se on laeissa 907/2001, 565/2004, 1079/2005 ja 1041/2006, uusi 5 momentti, jolloin nykyinen 5 ja 6 momentti

siirtyvät 6 ja 7 momentiksi, seuraavasti:

Voimassa oleva laki

14 b §

Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot:

- 1) kuvaus liiketoiminnasta;
- 2) kuvaus etuyhteyssuhteista;
- 3) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 4) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;
- 5) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;
- 6) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta.

Edellä 1 momentin 4—6 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.

Ehdotus

14 b §

Siirtohinnoitteludokumentoinnin sisältö

Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot konsernista:

- 1) organisaatorakenne;*
 - 2) kuvaus liiketoiminnasta;*
 - 3) kuvaus aineettomaan omaisuuteen liittyvästä toiminnasta;*
 - 4) kuvaus rahoitustoiminnasta;*
 - 5) tilinpäätös tai sen puuttuessa vastaavat olemassa olevat tiedot; ja*
 - 6) tiedot rajat ylittävistä tulon allokoitua koskevista verotuksen ennakollisista kannanotoista ja sopimuksista.*
- Siirtohinnoitteludokumentointiin on sisällytettävä seuraavat tiedot verovelvollisesta:*
- 1) organisaatio- ja hallintorakenteen kuvaus;*
 - 2) tiedot liiketoiminnasta;*
 - 3) kuvaus etuyhteyssuhteista;*
 - 4) tiedot etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;*
 - 5) toimintoarviointi etuyhteyssuhteessa tehdyistä liiketoimista sekä yrityksen ja sen kiinteän toimipaikan välisistä toimista;*
 - 6) vertailuarviointi käytettävissä oleva tieto vertailukohteista mukaan lukien;*
 - 7) kuvaus siirtohinnoittelumenetelmästä ja sen soveltamisesta;*
 - 8) tilinpäätös; ja*
 - 9) verovelvollisen etuyhteyssuhteissa tekemiä liiketoimia koskevat verotuksen ennakolliset kannanotot ja sopimukset, joita Suomi ei ole antanut tai joissa Suomi ei ole sopimusosapuolena.*

Konsernilla tarkoitetaan kirjanpitolain 1 luvun 6 §:ssä tai vastaavissa ulkomaisissa säännöksissä kuvattua konsernia. Edellä 1 momentin säännöstä konsernia koskevista tiedoista sovelletaan myös ulkomaiseen yritykseen silloin, kun konserniin kuulumattomalla ulkomaisella yrityksellä on Suomessa kiinteä toimipaikka. Edellä 2 momentin 5—9 kohdassa tarkoitettuja tietoja ei edellytetä, jos verovelvollisen ja liiketoimen toisen osapuolen välillä tehtyjen liiketoimien yhteismäärä on verovuonna enintään 500 000 euroa.

14 d §

Verotuksen maakohtainen selvitys

Yleisesti verovelvollisen, joka on konserninylin emoyritys (selvitysvelvollinen), on annettava Verohallinnolle tilikautta laadittava verotuksen maakohtainen selvitys, jos

- 1) konserniin kuuluu selvitysvelvollisen lisäksi vähintään yksi ulkomainen osapuoli; ja*
- 2) konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa tilikaudella, joka edeltää selvitetävää tilikautta. Konsernin ylimmällä emoyrityksellä tarkoitetaan yritystä, joka ei ole kirjanpitolain 1 luvun 5 §:ssä tarkoitettulla tavalla minkään osapuolen määräysvallassa.*

Konsernituloslaskelmalla tarkoitetaan kirjanpitolain 7 a luvun 1 §:ssä tarkoitettujen kansainvälisten tilinpäätös-standardien tai vastaavien standardien mukaan laadittua konsernituloslaskelmaa. Jos kansainvälisten tilinpäätös-standardien mukaista konsernitilinpäätöstä ei ole laadittu, käytetään konsernitilinpäätöstä, joka on Euroopan unionin jäsenvaltion tai Euroopan talousalueeseen kuuluvan valtion kirjanpitolainsäädännön ja näiden puuttuessa vastaavien säännösten mukainen.

Verotuksen maakohtaisen selvityksen on velvollinen antamaan myös konserniin kuulumaton yleisesti verovelvollinen, jolla on ulkomailla sijaitseva kiinteä toimipaikka ja jonka liikevaihto tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta, on vähintään 750 miljoonaa euroa.

Yleisesti verovelvollisen, joka ei ole konsernin ylin emoyritys, ja konserniin kuuluvan kiinteän toimipaikan on annettava tilikausittain Verohallinnolle verotuksen maakohtainen selvitys, jos konsernituloslaskelman liikevaihto on vähintään 750 miljoonaa euroa tilikaudella, joka edeltää selvitettävää tilikautta. Lisäksi edellytetään, että ulkomainen konsernin ylin emoyritys

1) ei ole velvoitettu laatimaan verotuksen maakohtaista selvitystä;

2) asuu valtiossa tai oikeusalueella, jonka kanssa Suomella ei ole tietojenvaihtosopimusta verotuksen maakohtaisesta selvityksestä; tai

3) asuu valtiossa tai oikeusalueella, jossa sillä on velvollisuus laatia verotuksen maakohtainen selvitys, ja Verohallinto ei antamansa tiedon mukaan ole saanut selvitystä.

Mitä 5 momentissa säädetään, sovelletaan soveltuvin osin myös konserniin kuulumattomaan ulkomaiseen yritykseen, jolla on Suomessa kiinteä toimipaikka.

Verohallinto antaa tarkemmat määräykset verotuksen maakohtaisen selvityksen toimittamisen ajankohdasta ja toimittamistavasta.

14 e §

Verotuksen maakohtaisen selvityksen sisältö

Verotuksen maakohtaiseen selvitykseen on sisällytettävä seuraavat maakohtaiset tiedot konserniin kuuluvista osapuolista:

1) tuotot;

2) tulos ennen veroja;

3) maksetut ja kertyneet tuloverot sekä lähdeverot;

4) pääoma;

5) kertyneet voittovarot;

6) työntekijöiden lukumäärä; ja

7) muu aineellinen omaisuus kuin kassavarat ja siihen verrattava omaisuus.

Verotuksen maakohtaiseen selvitykseen on sisällytettävä myös tiedot konserniin kuuluvista osapuolista, niiden toiminnan luonteesta ja muut selvityksen kannalta tarpeelliset lisätiedot.

32 §

Veronkorotus

Jos 14 d §:ssä tarkoitettu yleisesti verovelvollinen tai kiinteä toimipaikka ei ole antanut verotuksen maakohtaisesta selvitystä säädettyssä määräajassa tai on antanut sen olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä, sille voidaan määrätä enintään 25 000 euron suuruinen veronkorotus.

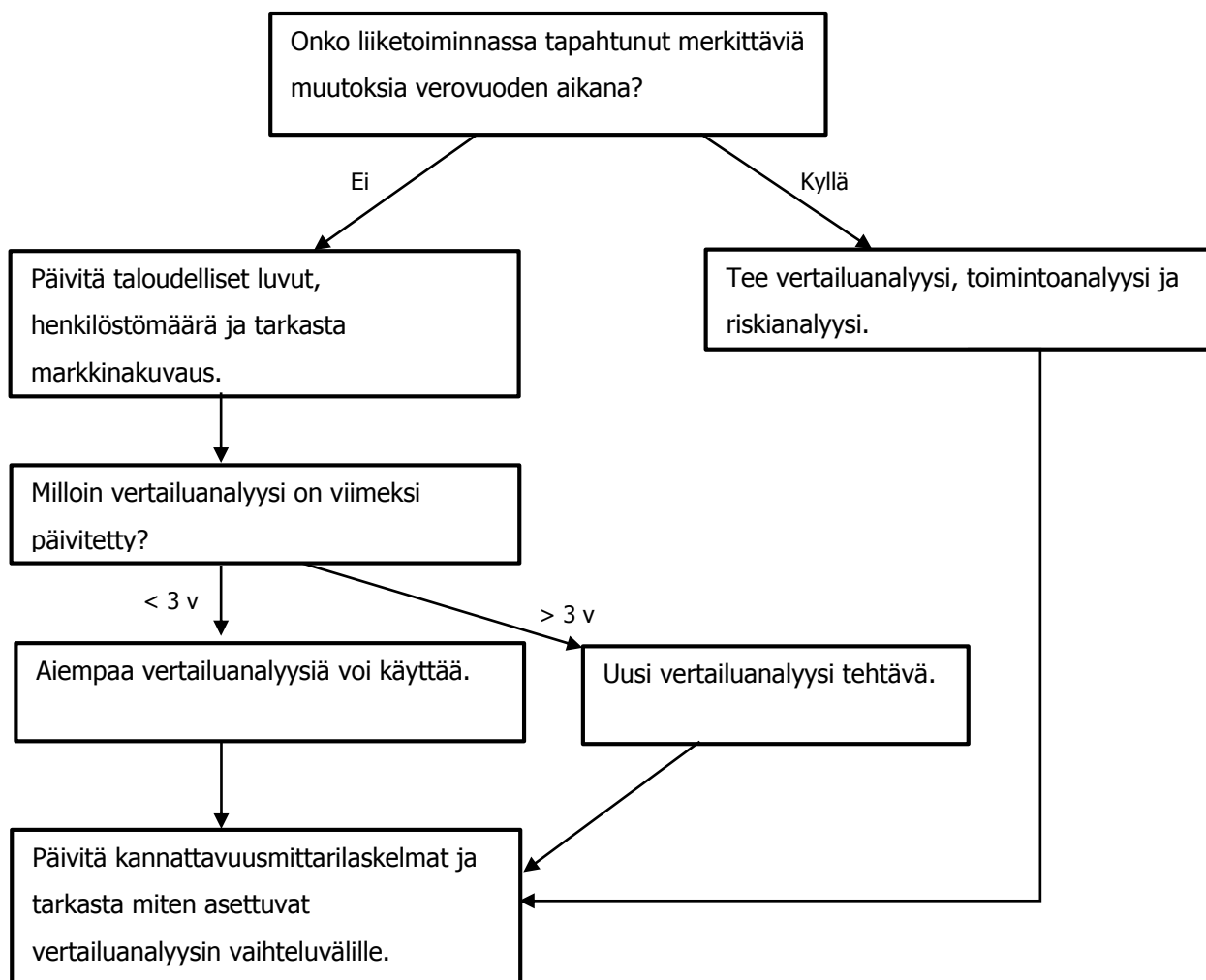
Tämä laki tulee voimaan päivänä kuuta 20 .

Lakia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta verovuodelta toimitettavassa verotuksessa. Lain 14 d ja 14 e §:ää ja 32 §:n 5 momenttia sovelletaan ensimmäisen kerran 1 päivänä tammikuuta 2017 tai sen jälkeen alkavalta tilikaudelta annettaviin tietoihin.

32 §

Veronkorotus

LIITE 2: KAAVIO SIIRTOHINNOITTELUDOKUMENTAATION PÄIVITTÄMISEEN



LIITE 3: SIIRTOHINNOITTELULASKELMA, VAIHTOEHTO 1

Esimerkkilaskelma, käytetyt prosentit ja luvut eivät ole yrityksen todelliset.

Finvector Oy					GROUP			
	Finvector Oy	Core business	admin	Recharge	Service fee cost pool	Company 1	Company 2	Finvector Oy
headcount	100	80	20			10	5	100
<i>Cost of raw materials</i>	-250 000,00 €	-250 000,00 €	0,00 €	-250 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Mark-up 10 %	-25 000,00 €	-25 000,00 €	0,00 €	-25 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Recharge	-275 000,00 €	-275 000,00 €	0,00 €	-275 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
<i>Services & out sourced activities total</i>	-200 000,00 €	-180 000,00 €	-20 000,00 €	-196 000,00 €	-4 000,00 €	-347,83 €	-173,91 €	-3 478,26 €
Mark-up 0%	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Recharge	-200 000,00 €	-180 000,00 €	-20 000,00 €	-196 000,00 €		0,00 €	0,00 €	0,00 €
<i>Consumables total</i>	-200 000,00 €	-160 000,00 €	-40 000,00 €	-192 000,00 €	-8 000,00 €	-695,65 €	-347,83 €	-6 956,52 €
Mark-up 10 %	-20 000,00 €	-16 000,00 €	-4 000,00 €	-19 200,00 €		-69,57 €	-34,78 €	
Recharge	-220 000,00 €	-176 000,00 €	-44 000,00 €	-211 200,00 €		-765,22 €	-382,61 €	
<i>Miscellaneous office costs</i>	-250 000,00 €	-150 000,00 €	-100 000,00 €	-230 000,00 €	-20 000,00 €	-1 739,13 €	-869,57 €	-17 391,30 €
Mark-up 10 %	-25 000,00 €	-15 000,00 €	-10 000,00 €	-23 000,00 €		-173,91 €	-86,96 €	
Recharge	-275 000,00 €	-165 000,00 €	-110 000,00 €	-253 000,00 €		-1 913,04 €	-956,52 €	
<i>Payroll total</i>	-200 000,00 €	-160 000,00 €	-40 000,00 €	-192 000,00 €	-8 000,00 €	-695,65 €	-347,83 €	-6 956,52 €
Mark-up 10 %	-20 000,00 €	-16 000,00 €	-4 000,00 €	-19 200,00 €		-69,57 €	-34,78 €	
Recharge	-220 000,00 €	-176 000,00 €	-44 000,00 €	-211 200,00 €		-765,22 €	-382,61 €	
<i>Depreciation total</i>	-100 000,00 €	-80 000,00 €	-20 000,00 €	-96 000,00 €	-4 000,00 €	-347,83 €	-173,91 €	-3 478,26 €
Mark-up 10 %	-10 000,00 €	-8 000,00 €	-2 000,00 €	-9 600,00 €		-34,78 €	-17,39 €	
Recharge	-110 000,00 €	-88 000,00 €	-22 000,00 €	-105 600,00 €		-382,61 €	-191,30 €	
total costs	-1 200 000,00 €	-980 000,00 €	-220 000,00 €	-1 156 000,00 €	-44 000,00 €	-3 826,09 €	-1 913,04 €	-38 260,87 €
Recharges total	-1 300 000,00 €			-1 252 000,00 €	-44 000,00 €	-3 826,09 €	-1 913,04 €	-38 260,87 €

LIITE 4: SIIRTOHINNOITTELULASKELMA, VAIHTOEHTO 2

Esimerkkilaskelma, käytetyt prosentit ja luvut eivät ole yrityksen todelliset.

	Finvector Oy				Service fee	GROUP		
	Finvector Oy	Core business	Admin	recharge	cost pool	company 1	Company 2	Finvector Oy
headcount	100	80	20			10	5	100
DIRECT EXPENSES								
Cost of raw materials	-250 000,00 €	-250 000,00 €	0,00 €	-250 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Mark-up 10 %	-25 000,00 €	-25 000,00 €	0,00 €	-25 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Recharge	-275 000,00 €	-275 000,00 €	0,00 €	-275 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Services & out sourced activities total	-200 000,00 €	-180 000,00 €	-20 000,00 €	-200 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Mark-up 10 %	-20 000,00 €	-18 000,00 €	-2 000,00 €	-20 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Recharge	-220 000,00 €	-198 000,00 €	-22 000,00 €	-220 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Consumables total	-200 000,00 €	-200 000,00 €	0,00 €	-200 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Mark-up	-20 000,00 €	-20 000,00 €	0,00 €	-20 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Recharge	-220 000,00 €	-220 000,00 €	0,00 €	-220 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Project labour costs	-100 000,00 €	-90 000,00 €	-10 000,00 €	-100 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Mark-up	-10 000,00 €	-9 000,00 €	-1 000,00 €	-10 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Recharge	-110 000,00 €	-99 000,00 €	-11 000,00 €	-110 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
HIGH VALUE ACTIVITIES TOTAL (COGS)	-750 000,00 €	-720 000,00 €	-30 000,00 €	-750 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Mark-up	-75 000,00 €	-72 000,00 €	-3 000,00 €	-75 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Recharge	-825 000,00 €	-792 000,00 €	-33 000,00 €	-825 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
LOW VALUE ACTIVITIES IN MANUFACTURING								
IT costs and general support	-150 000,00 €	-130 000,00 €	-20 000,00 €	-130 000,00 €	-20 000,00 €	-1 739,13 €	-869,57 €	-17 391,30 €
Mark-up 0 % / 5 %	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	-86,96 €	-43,48 €	0,00 €
Recharge	-150 000,00 €	-130 000,00 €	-20 000,00 €	-130 000,00 €	0,00 €	-1 826,09 €	-913,04 €	0,00 €
Miscellaneous office costs	-100 000,00 €	-80 000,00 €	-20 000,00 €	-80 000,00 €	-20 000,00 €	-1 739,13 €	-869,57 €	-17 391,30 €
Mark-up 5 %	-5 000,00 €	-4 000,00 €	0,00 €	-4 000,00 €	0,00 €	-86,96 €	-43,48 €	0,00 €
Recharge	-105 000,00 €	-84 000,00 €	-20 000,00 €	-84 000,00 €	0,00 €	-1 826,09 €	-913,04 €	0,00 €
INDIRECT MANUFACTURING COSTS								
Payroll total	-100 000,00 €	-90 000,00 €	-10 000,00 €	-90 000,00 €	-10 000,00 €	-869,57 €	-434,78 €	-8 695,65 €
Mark-up	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	-43,48 €	-21,74 €	0,00 €
Recharge	-100 000,00 €	-90 000,00 €	-10 000,00 €	-90 000,00 €	0,00 €	-913,04 €	-456,52 €	0,00 €
Depreciation total	-100 000,00 €	-80 000,00 €	-20 000,00 €	-80 000,00 €	-20 000,00 €	-1 739,13 €	-869,57 €	-17 391,30 €
Mark-up 10 %	-10 000,00 €	-8 000,00 €	0,00 €	-8 000,00 €	0,00 €	-86,96 €	-43,48 €	0,00 €
Recharge	-110 000,00 €	-88 000,00 €	-20 000,00 €	-88 000,00 €	0,00 €	-1 826,09 €	-913,04 €	0,00 €
Total costs	-1 200 000,00 €	-1 100 000,00 €	-100 000,00 €	-1 130 000,00 €	- 70 000,00 €	- 6 086,96 €	-3 043,48 €	- 60 869,57 €
Recharges total	-1 290 000,00 €			-1 217 000,00 €		-6 391,30 €	-3 195,65 €	0,00 €

LIITE 5: SIIRTOHINNOITTELULASKELMA, VAIHTOEHTO 3

Esimerkkilaskelma, käytetyt prosentit ja luvut eivät ole yhtiön todelliset.

	Finvector Oy					GROUP		
	Finvector Oy	Core business	Admin	recharge	Service fee cost pool	company 1	Company 2	Finvector Oy
headcount	100	80	20			10	5	100
DIRECT EXPENSES								
Cost of raw materials	-250 000,00 €	-250 000,00 €	0,00 €	-250 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Mark-up 10 %	-25 000,00 €	-25 000,00 €	0,00 €	-25 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Recharge	-275 000,00 €	-275 000,00 €	0,00 €	-275 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Services & out sourced activities total	-200 000,00 €	-180 000,00 €	-20 000,00 €	-200 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Mark-up 10 %	-20 000,00 €	-18 000,00 €	-2 000,00 €	-20 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Recharge	-220 000,00 €	-198 000,00 €	-22 000,00 €	-220 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Consumables total	-200 000,00 €	-200 000,00 €	0,00 €	-200 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Mark-up	-20 000,00 €	-20 000,00 €	0,00 €	-20 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Recharge	-220 000,00 €	-220 000,00 €	0,00 €	-220 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Project labour costs	-100 000,00 €	-90 000,00 €	-10 000,00 €	-100 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Mark-up	-10 000,00 €	-9 000,00 €	-1 000,00 €	-10 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Recharge	-110 000,00 €	-99 000,00 €	-11 000,00 €	-110 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
HIGH VALUE ACTIVITIES TOTAL (COGS)	-750 000,00 €	-720 000,00 €	-30 000,00 €	-750 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Mark-up	-75 000,00 €	-72 000,00 €	-3 000,00 €	-75 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
Recharge	-825 000,00 €	-792 000,00 €	-33 000,00 €	-825 000,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €
LOW VALUE ACTIVITIES IN MANUFACTURING								
IT costs and general support	-150 000,00 €	-130 000,00 €	-20 000,00 €	-146 000,00 €	-4 000,00 €	-347,83 €	-173,91 €	-3 478,26 €
Mark-up 0 % / 5 %	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	-17,39 €	-8,70 €	0,00 €
Recharge	-150 000,00 €	-130 000,00 €	-20 000,00 €	-146 000,00 €	0,00 €	-365,22 €	-182,61 €	0,00 €
Miscellaneous office costs	-100 000,00 €	-80 000,00 €	-20 000,00 €	-96 000,00 €	-4 000,00 €	-347,83 €	-173,91 €	-3 478,26 €
Mark-up 5 %	-5 000,00 €	-4 000,00 €	0,00 €	-4 000,00 €	0,00 €	-17,39 €	-8,70 €	0,00 €
Recharge	-105 000,00 €	-84 000,00 €	-20 000,00 €	-100 000,00 €	0,00 €	-365,22 €	-182,61 €	0,00 €
INDIRECT MANUFACTURING COSTS								
Payroll total	-100 000,00 €	-90 000,00 €	-10 000,00 €	-98 000,00 €	-2 000,00 €	-173,91 €	-86,96 €	-1 739,13 €
Mark-up	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	0,00 €	-8,70 €	-4,35 €	0,00 €
Recharge	-100 000,00 €	-90 000,00 €	-10 000,00 €	-98 000,00 €	0,00 €	-182,61 €	-91,30 €	0,00 €
Depreciation total	-100 000,00 €	-80 000,00 €	-20 000,00 €	-96 000,00 €	-4 000,00 €	-347,83 €	-173,91 €	-3 478,26 €
Mark-up 10 %	-10 000,00 €	-8 000,00 €	0,00 €	-8 000,00 €	0,00 €	-17,39 €	-8,70 €	0,00 €
Recharge	-110 000,00 €	-88 000,00 €	-20 000,00 €	-104 000,00 €	0,00 €	-365,22 €	-182,61 €	0,00 €
Total costs	-1 200 000,00 €	-1 100 000,00 €	-100 000,00 €	-1 186 000,00 €	-14 000,00 €	-1 217,39 €	-608,70 €	-12 173,91 €
Recharges total	-1 290 000,00 €			-1 273 000,00 €		-1 278,26 €	-639,13 €	0,00 €